

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

První přijetí IFRS ve vybrané společnosti
First-time Adoption of IFRS in Selected Company

Student: Bc. Adam Repák
Vedoucí diplomové práce: Ing. Hana Bartková, Ph.D.

OSTRAVA 2013

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Adam Repák**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: První přijetí IFRS ve vybrané společnosti
First-time Adoption of IFRS in Selected Company

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Účetní výkaznictví dle české účetní legislativy
 3. Účetní výkaznictví dle IFRS
 4. Praktická aplikace IFRS ve vybrané společnosti
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

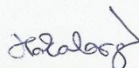
DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2.
FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 5. vyd. Ostrava: KEY Publishing, 2012. 174 s. ISBN 978-80-7418-143-6.
JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.

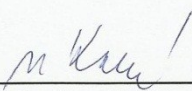
Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Hana Bartková, Ph.D.**

Datum zadání: 23.11.2012
Datum odevzdání: 26.04.2013

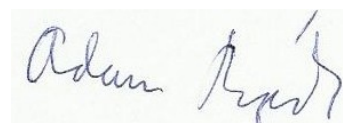



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry


prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci, kromě příloh č. 1, č. 2 a č. 3, vypracoval samostatně.“

V Ostravě dne 26. dubna 2013

A handwritten signature in blue ink, reading "Adam Repák". The signature is written in a cursive style with a large, stylized 'R'.

.....
Bc. Adam Repák

Obsah

| | | |
|-------|---|----|
| 1 | Úvod..... | 6 |
| 2 | Účetní výkaznictví dle české účetní legislativy | 8 |
| 2.1 | Legislativní úprava účetnictví | 8 |
| 2.1.1 | Vymezení účetních jednotek a rozsah vedení účetnictví | 9 |
| 2.1.2 | Obecně uznávané účetní zásady | 10 |
| 2.1.3 | Oceňování..... | 12 |
| 2.1.4 | Účetní knihy | 13 |
| 2.1.5 | Kontrolní mechanismy účetnictví | 14 |
| 2.1.6 | Archivace účetních záznamů..... | 14 |
| 2.2 | Účetní závěrka..... | 15 |
| 2.2.1 | Rozvaha..... | 16 |
| 2.2.2 | Výkaz zisků a ztrát | 18 |
| 2.2.3 | Příloha | 19 |
| 2.2.4 | Výkaz peněžních toků | 19 |
| 2.2.5 | Výkaz o změnách vlastního kapitálu..... | 20 |
| 2.3 | Audit účetní závěrky | 21 |
| 2.4 | Výroční zpráva..... | 22 |
| 3 | Účetní výkaznictví dle IFRS | 23 |
| 3.1 | Koncepční rámec IFRS | 25 |
| 3.2 | IAS 1 – Presentace účetní závěrky | 28 |
| 3.2.1 | Předpoklady sestavení účetní závěrky..... | 30 |
| 3.2.2 | Výkaz o finanční pozici..... | 31 |
| 3.2.3 | Výkaz o úplném výsledku hospodaření | 33 |
| 3.2.4 | Výkaz změn vlastního kapitálu | 35 |

| | | |
|-------|--|----|
| 3.2.5 | Výkaz peněžních toků | 35 |
| 3.2.6 | Příloha k účetní závěrce | 37 |
| 3.3 | IFRS 1 – První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví..... | 38 |
| 3.3.1 | Důvody převodu na IFRS..... | 38 |
| 3.3.2 | Rozsah působnosti..... | 39 |
| 3.3.3 | Základní aspekty první účetní závěrky sestavené dle IFRS..... | 39 |
| 3.4 | Etapy prvního převodu na IFRS..... | 40 |
| 3.4.1 | Příprava na první převod | 40 |
| 3.4.2 | Analýza účetní závěrky dle ČÚL | 40 |
| 3.4.3 | Určení hranice významnosti pro první převod | 41 |
| 3.4.4 | Analýza peněžních částek | 42 |
| 3.4.5 | Volba oceňovacích základů a účetních metod..... | 42 |
| 3.5 | Výjimky standardu IFRS 1 | 43 |
| 3.5.1 | Volitelné výjimky..... | 43 |
| 3.5.2 | Povinné výjimky | 46 |
| 4 | Praktická aplikace IFRS ve vybrané společnosti | 47 |
| 4.1 | Představení společnosti | 47 |
| 4.2 | Metodika převodu vybraných položek z ČÚL na IFRS..... | 49 |
| 4.2.1 | Drobný dlouhodobý majetek | 49 |
| 4.2.2 | Významné náhradní díly | 51 |
| 4.2.3 | IAS 40 - Investice do nemovitostí..... | 53 |
| 4.2.4 | IFRS 5 - Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti..... | 54 |
| 4.2.5 | Komponentní odpisování | 54 |
| 4.2.6 | Náklady příštích období | 57 |
| 4.2.7 | Příjmy příštích období..... | 58 |
| 4.2.8 | Výdaje příštích období | 58 |
| 4.2.9 | Dohadné účty pasivní | 59 |

| | | |
|--------|---|----|
| 4.2.10 | Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace | 59 |
| 4.2.11 | Kurzové zisky a ztráty | 60 |
| 4.2.12 | Výnosové úroky | 61 |
| 4.2.13 | Mimořádné výnosy a mimořádné náklady | 62 |
| 4.3 | Metodika převodu významných položek | 62 |
| 4.3.1 | Výzkum a vývoj | 62 |
| 4.3.2 | Leasing | 64 |
| 4.3.3 | Rezervy a závazky vůči zaměstnancům | 65 |
| 4.3.4 | Sociální fond (fond odměn)..... | 66 |
| 4.4 | Výkaz o finanční pozici dle IFRS | 66 |
| 4.5 | Výsledovka dle IFRS | 68 |
| 4.6 | Úpravy výkazů spojené s přechodem na IFRS | 69 |
| 4.7 | Shrnutí..... | 71 |
| 5 | Závěr..... | 73 |
| | Seznam použité literatury..... | 75 |
| | Seznam zkratk..... | 77 |
| | Prohlášení o využití výsledků diplomové práce | |
| | Seznam příloh | |
| | Přílohy | |

1 Úvod

Celosvětová ekonomika se již po několik desetiletí globalizuje, s čímž souvisí stále rostoucí opodstatněnost používání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví začaly vznikat v první polovině sedmdesátých let dvacátého století. Od tohoto období procházejí neustálým vývojem. Standardy se vyvíjí tak, aby se jejich vývoj shodoval se soustavně se vyvíjejícím globálním ekonomickým a finančním prostředím. Tyto standardy jsou celosvětově akceptovaným účetním systémem, který usiluje o harmonizaci pravidel a postupů souvisejících s vedením podvojného účetnictví. Harmonizace je proces, jehož cílem je zajistit srovnatelnost účetních informací předkládaných v účetních výkazech v mezinárodním měřítku.

Cílem diplomové práce je v podmínkách konkrétní společnosti analyzovat rozdíly ve vykazování vybraných položek, které nastávají při prvním převodu na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Vzniklé rozdíly byly zohledněny při následném sestavení výkazu o finanční pozici a výsledovky podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Obsahem diplomové práce jsou tři hlavní kapitoly. Kapitola č. 2 se zabývá zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a dále rozebírá podrobnou podobu účetních výkazů sestavovaných v souladu s českou účetní legislativou. Kapitola č. 3 se podrobně věnuje problematice účetního vykazování dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. V této kapitole je kladen důraz na průběh prvního přechodu na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Dále je v této kapitole popsán standard IAS 1 – Prezentace účetní závěrky a standard IFRS 1 – První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Obsahem kapitoly č. 4 je praktická aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví v podmínkách konkrétní společnosti. V této kapitole je provedena analýza vybraných položek účetních výkazů s následnou demonstrací metodického postupu při prvním převodu na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. V analýze byl kladen důraz na oblasti, jejichž vykazování dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je odlišné od vykazování v české účetní legislativě. Výstupy jednotlivých převodů byly použity k sestavení výkazu o finanční pozici a výsledovky dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Výkazy sestavené v souladu s požadavky Mezinárodních standardů účetního výkaznictví byly komparovány s podobou a obsahem výkazů dané účetní jednotky, které byly sestaveny

v souladu s českou účetní legislativou. Diplomová práce byla vypracována pomocí metod analýzy a komparace.

2 Účetní výkaznictví dle české účetní legislativy

Každý podnikatelský subjekt, který je zapsaný v obchodním rejstříku je povinen účtovat v soustavě podvojného účetnictví o stavu pohybu majetku, závazků, nákladech, výnosech, vlastním kapitálu, zisku a popřípadě ztrátě. Tato povinnost se tedy týká všech právnických osob a fyzických osob zapsaných v obchodním rejstříku.

Účetnictví podnikatelů je v České republice upraveno řadou právních předpisů, které jsou na úrovni zákonů či právních norem. Hlavními právními předpisy českého účetního systému jsou zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZÚ), vyhláška Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů (dále jen vyhláška) a České účetní standardy (dále jen ČÚS).

2.1 Legislativní úprava účetnictví

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

ZÚ vstoupil v platnost 1. ledna roku 1992. Tento zákon definuje účetní jednotky, předmět účetnictví, účetní zásady, účetní knihy a stanovuje pravidla pro oceňování. Zákon také definuje účetní závěrku a stanovuje základní požadavky na její obsah a prezentaci.

K významné změně ZÚ došlo 1. ledna roku 2004. Od tohoto data se ZÚ začal zcela věnovat pouze podvojnému účetnictví. K tomuto dni se přestalo na jednoduché účetnictví nahlížet jako na účetní systém. Tento účetní systém byl zcela zrušen a nahrazen daňovou evidencí (viz. § 7b zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb.). Tímto zákonem se tedy kromě právnických osob řídí i fyzické osoby, které pro daňové účely uplatňují své výdaje související s jejich podnikatelskou činností. Z tohoto důvodu je kladen velký důraz na to, aby byl ZÚ srozumitelný i pro nejmenší subjekty, jakými jsou živnostníci nebo malé neziskové organizace.

Prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví

Vyhláška se komplexně zabývá všemi položkami obsaženými v účetní závěrce. Tato vyhláška je platná od 1. ledna roku 2003. Vyhláška stanovuje přesné požadavky k rozsahu a způsobu sestavení a zpracování účetní závěrky. Součástí vyhlášky je sedm příloh upravujících

rozvahu, výkaz zisků a ztrát, přehled o peněžních tocích, výkaz o změnách vlastního kapitálu, přílohu, směrnou účtovou osnovu a přehled tvorby a použití fondu privatizace.

České účetní standardy pro podnikatele

ČÚS jsou vydávány ve smyslu § 36 ZÚ Ministerstvem financí. ČÚS upravují postupy účtování pro účetní jednotky. Nejedná se o právní předpisy, ale pouze o doporučení ministerstva financí účetním jednotkám ve způsobech účtování. ČÚS upravují popis účetních metod a znění ČÚS nesmí být v rozporu se zněním ZÚ. Registr vydaných standardů eviduje k 1. lednu roku 2013 celkem 23 standardů určených pro podnikatele, kteří vedou účetnictví v souladu s výše zmíněnou vyhláškou. Kompletní seznam platných standardů pro podnikatele je uveden v příloze č. 3.

Česká účetní legislativa vůbec neřeší první přechod na české účetní standardy z jiného účetního rámce. Legislativa se zabývá pouze první aplikací podvojného účetnictví, ke které dochází zejména u malých subjektů přecházejících z daňové evidence. V této situaci uplatní českou legislativu tak, jako by ji subjekt vždy používal.

2.1.1 Vymezení účetních jednotek a rozsah vedení účetnictví

Jak již bylo nastíněno výše, ZÚ definuje pojem účetní jednotka. „Za účetní jednotky jsou dle ZÚ považovány:

- a) všechny právnické osoby,
- b) fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsáni v obchodním rejstříku,
- c) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty překročil včetně zdanitelných plnění osvobozených od této daně, přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 mil. Kč, a to od prvního dne kalendářního roku,
- d) ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,
- e) ostatní fyzické osoby, jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity, pokud alespoň jeden z účastníků tohoto sdružení je účetní jednotkou.,
- f) ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis.“¹

¹ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů

Všechny účetní jednotky jsou dle ZÚ povinny vést účetnictví, které je správné, úplné, průkazné a srozumitelné. Účetní jednotka je taktéž povinna zajistit trvalost informací. Zákon dále rozlišuje možnost vedení účetnictví v plném rozsahu nebo ve zjednodušeném rozsahu.

Účetnictví vedené v plném rozsahu

Přesné znění § 9 odst. 1 ZÚ zní: nestanoví-li tento zákon nebo zvláštní právní předpis jinak, účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v plném rozsahu. Účetnictví je vedeno v plném rozsahu jen tehdy, když je vedeno v souladu se všemi ustanoveními ZÚ. Účetní jednotka, která vede své účetnictví v plném rozsahu, je také povinna prezentovat své účetní výkazy v plném rozsahu. Účetní jednotka vedoucí účetnictví v plném rozsahu si stanoví v účtovém rozvrhu uspořádání a obsah syntetických účtů v rámci účtových skupin směrné účtové osnovy. Směrná účtová osnova vytváří půdu pro účtování o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření; toto uspořádání musí zajistit sestavení účetní závěrky. Účetní jednotka je povinna vycházet z označení a uspořádání účtových skupin této směrné účtové osnovy. Směrná účtová osnova rozlišuje deset účtových tříd. Účtové třídy se dále dělí na účtové skupiny. [8]

Účetnictví vedené ve zjednodušeném rozsahu

Účetní jednotky, které mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu jsou specifikovány v § 9 ZÚ. V souladu s tímto paragrafem mohou vést účetnictví ve zjednodušeném obsahu ty fyzické osoby, které nemají povinnost mít ověřenou účetní závěrku auditorem. Dle § 13a ZÚ spočívá vedení zjednodušeného účetnictví v možnostech využití zjednodušeného účtového rozvrhu nebo v možnosti sestavit účetní závěrku v menším rozsahu. Účetní jednotky vedoucí účetnictví ve zjednodušeném rozsahu nemusí například využívat podrozvahových a analytických účtů. Nicméně je důležité zdůraznit, že i přes některé odlišnosti jsou základní účetní principy zjednodušeného účetnictví naprosto shodné s účetnictvím vedeným v plném rozsahu.[8]

2.1.2 Obecně uznávané účetní zásady

Součástí zákona o účetnictví jsou obecně uznávané zásady v účetnictví. Obecně uznávané účetní zásady tvoří souhrn účetních pravidel, jimiž se musí každá/ý účetní řídit, a to jak při vedení účetnictví, tak i při sestavování účetních závěrek. Každá účetní jednotka je

povinná postupovat v souladu s níže zmíněnými účetními zásadami, protože pouze tento postup promítne do účetních výkazů věrný a poctivý obraz skutečnosti o stavu a pohybu majetku a závazků. Do těchto zásad patří především:

Zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti

Jedná se o zásadu, která je nadřazena všem ostatním účetním zásadám, i když by s nimi byla v rozporu. Cílem této zásady je, aby docházelo k pravdivému finančnímu a majetkovému vykazování v účetní jednotce. K dosažení tohoto cíle musí být dodržována zásada opatrnosti.

Zásada opatrnosti (§ 26 ZÚ)

Opatrnost v kontextu ZÚ představuje určitý odhad budoucích situací s přihlédnutím k pravděpodobným ztrátám a jejich vlivu na následující účetní období. V praxi to znamená, že se v účetnictví vykazují veškeré předpokládané ztráty či znehodnocení majetku, jejichž budoucí výše není spolehlivě zjištělná. Na druhou stranu se v účetnictví projeví veškeré zisky až po jejich skutečné realizaci. Nástrojem k dodržování zásady opatrnosti je tvorba účetních opravných položek a rezerv, jejichž tvorba snižuje účetní hodnotu majetku.

Zásada věcné a časové souvislosti

Uvedená zásada souvisí s aktuální bází. Aktuální báze je principem účtování, při kterém se do účetního a zdaňovacího období účtují pouze ty náklady a výnosy, které s ním časově a věcně souvisí. K dodržování této zásady slouží dohadné účty a účty časového rozlišení. Tato zásada je upravena v § 3 ZÚ.

Zásada srovnatelnosti mezi účetními obdobími (§ 7 odst. 4 ZÚ)

Jedná se o účetní zásadu, jejíž dodržování zajišťuje srovnatelnost účetních výkazů z časového pohledu. Účetnictví je vedeno v souladu s touto zásadou, pokud v něm nedochází ke změnám například v oceňování majetku nebo ke změnám odpisových metod. Z tohoto tvrzení tedy vyplývá, že mezi účetními obdobími nesmí docházet ke změně dosud používaných účetních metod. ZÚ povoluje změnu účetní metody jen v případě, ve kterém by neprovedení změny metody mělo za následek nezajištění věcného a poctivého zobrazení skutečnosti.

Zásada zákazu kompenzace (§ 7 odst. 6 ZÚ)

Tato obecně uznávaná účetní zásada nepovoluje vzájemnou kompenzaci položek aktiv a pasiv a nákladů a výnosů. Výjimky jsou uvedeny v prováděcí vyhlášce k vedení podvojného účetnictví podnikatelů.

Zásada neomezené doby trvání účetní jednotky

Předpokládá, že účetní jednotka nemá v blízké budoucnosti úmysl zredukovat škálu vykonávaných podnikatelských aktivit. Tato zásada je upravena v § 7 odst. 3 ZÚ.

2.1.3 Oceňování

Česká účetní legislativa dovoluje oceňovat majetek a závazky pořizovací cenou, vlastními náklady, jmenovitou hodnotou a reprodukční pořizovací cenou. Majetek se oceňuje k okamžiku uskutečnění účetního případu a způsoby oceňování jsou upraveny v § 25 zákona o účetnictví.

Oceňování dlouhodobého majetku

- a) Pořizovací cena – DM je oceňován pořizovací cenou, pokud byl nabyt koupí. Součástí pořizovací ceny jsou zejména náklady vynaložené na přepravu, montáž, clo, přípravu a zabezpečení nabývaného DM. Do pořizovací ceny se také zahrnují úroky související s nabývaným majetkem, pokud tak účetní jednotka rozhodne. Do pořizovací ceny se nezahrnují náklady uvedené v § 47 vyhlášky.
- b) Vlastní náklady - DM je oceňován touto cenou, pokud byl nabyt ve vlastní režii. Jedná se o veškeré přímé či nepřímé náklady vynaložené na výrobu daného DM.
- c) Reprodukční pořizovací cena – je cena, která se aplikuje v případech nově zjištěného majetku nebo DM nabytého bezúplatně. Tato cena se stanovuje v částce, za kterou by byl majetek v době zaúčtování pořízen.

Dlouhodobý finanční majetek se oceňuje pořizovací cenou, jejíž součástí je i částka emisního ážia. Součástí pořizovací ceny jsou taktéž např. provize makléřům či burzám cenných papírů.[6]

Oceňování pohledávek

Pohledávka je oceňována k okamžiku vzniku pohledávky. V tomto případě se pohledávka oceňuje jmenovitou hodnotou. Pohledávka, kterou účetní jednotka nabyла koupí, je dle ZÚ oceňována pořizovací cenou. Pohledávka vedená v cizí měně se přepočítává na Kč platným kurzem ČNB. Pohledávky je možno ocenit i reálnou hodnotou. Taxativní výčet majetků a závazků, které lze ocenit reálnou hodnotu je uveden v § 27 ZÚ.

Oceňování zásob

Zásoby se oceňují obdobně jako dlouhodobý majetek. Zásoby lze dále oceňovat speciálními technikami, do kterých patří oceňování ve skutečných cenách, oceňování v průměrných cenách, technikou FIFO a oceňování pevnou skladovou cenou.[8]

2.1.4 Účetní knihy

Účetní jednotky, které vedou podvojný účetnictví v plném rozsahu, jsou povinny vést následující účetní knihy: deník, hlavní knihu, knihy analytických a podrozvahových účtů. Deník představuje přehled chronologicky zaúčtovaných účetních operací, které jsou seřazeny dle vzniku účetního případu. Obsahem hlavní knihy jsou syntetické účty, které poskytují informace o aktuální hodnotě a pohybech jednotlivých složek majetku. Kniha analytických účtů představuje komplexnější pohled na zápisy hlavní knihy. Analytický účet více specifikuje daný majetek. V praxi se nejčastěji vyskytuje šestimístné číslo účtu, jehož první tři číslice se shodují s číslem syntetického účtu. Zbylé tři číslice specifikují konkrétní majetek, závazek, náklad či výnos. V knihách podrozvahových účtů se účtuje o situacích, o kterých se neúčtuje v hlavní knize či deníku. Účtuje se zde například o drobném dlouhodobém majetku (hmotném i nehmotném), majetku na leasing, majetku přijatém do úschovy, zásobách přijatých ke zpracování nebo odepsaných pohledávkách. K účtování je využíváno účtových skupin 75 - 79.

Otevírání a uzavírání účetních knih je vymezeno v § 17 ZÚ.

2.1.5 Kontrolní mechanismy účetnictví

Inventarizace

Účetnictví je v souladu s ustanovením ZÚ jen tehdy, pokud účetní jednotka provedla ke konci účetního období inventarizaci a všechny účetní záznamy jsou průkazné. Inventura je prováděna dvěma způsoby:

- a) fyzická inventura se vykonává u hmotného majetku a ověřuje se skutečný stav (např. na skladě) se stavem uváděným v účetnictví,
- b) dokladová inventura se vykonává u majetku, u kterého není možné vykonat fyzickou inventuru. Jedná se zejména o pohledávky. Touto inventurou se ověřuje skutečné zjištěný stav se stavem vykazovaným v účetnictví.

Vzniklé rozdíly jsou označovány za inventarizační přebytek nebo inventarizační manko. Tyto rozdíly (náklad nebo výnos) musí být zaúčtovány do období, za které byla inventarizace provedena.[8]

Obratová předvaha

Obratová předvaha slouží ke kontrole podvornosti účetních zápisů. V případě správného zaúčtování všech účetních případů se musí konečný součet obrátů kreditních účtů rovnat konečnému součtu obrátů debetních účtů. Další rovností, která musí vždy platit je rovnost součtu majetkových a závazkových účtů s hospodářským výsledkem (výnosové účty – nákladové účty).

2.1.6 Archivace účetních záznamů

Každá účetní jednotka je povinna dle ZÚ archivovat své účetní písemnosti. Minimální lhůty pro archivaci jednotlivých písemností jsou uvedeny v následující tabulce.

Tab. 1.1. Lhůty pro archivaci účetních záznamů

| Druh účetního záznamu | Doba archivace |
|---|----------------|
| Účetní závěrka a výroční zpráva | 10 let |
| Doklady, knihy, účtové rozvrhy | 5 let |
| Doklady, kterými podnik potvrzuje formu vedení účetnictví | 5 let |
| Povinnost prokázání inventarizace po jejím provedení | 5 let |

Zdroj: vlastní zpracování

2.2 Účetní závěrka

Účetní závěrka poskytuje svým uživatelům informace o finanční, majetkové a důchodové situaci účetní jednotky, z čehož vyplývá, že cílem účetní závěrky je podání věrného a poctivého obrazu skutečnosti o finanční situaci účetní jednotky. Obsah účetní závěrky je považován za poctivý, pokud položky ve výkazech odpovídají skutečnému stavu. Tyto položky jsou vykazovány v souladu se způsoby oceňování, odpisování a tvorbou účetních opravných položek a rezerv, které jsou uvedeny v ZÚ, ČÚS, popřípadě v příslušných vyhláškách.

Dle § 18 odst. 1) ZÚ je povinnou součástí každé účetní závěrky rozvaha, výkaz zisků a ztrát a příloha, která vysvětluje a doplňuje informace uvedené v rozvaze a výkazu zisků a ztrát. Účetní jednotky mohou dobrovolně sestavit přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Sestavení přehledu o peněžních tocích a změnách vlastního kapitálu je ze zákona povinné pro účetní jednotky, které k rozvahovému dni dosáhnou obou kritérií uvedených v § 20 odst. 1 písm. a) bodech 1 a 2 ZÚ. Z toho vyplývá, že tyto výkazy jsou povinné zejména pro velké společnosti. Údaje v nich obsažené poskytují uživatelům účetní závěrky lepší představu o finanční situaci společnosti.

Účetní jednotky se při sestavování těchto účetních výkazů musí řídit několika společnými pravidly:

- každá položka výkazu musí být vykazována v celých tisíci korunách českých. Účetní jednotky, jejichž čistá hodnota aktiv (netto) přesahuje deset miliard Kč, mohou položky ve svých výkazech zapisovat v celých milionech Kč. Společnosti splňující podmínku o výši čistých aktiv mohou této možnosti využívat od 1. ledna 2008,
- účetní výkazy musí být dle české účetní legislativy sestaveny v peněžitých jednotkách české měny. V současné době se jedná o české koruny, ale pokud dojde v budoucnu v České republice k přijetí eura, tak se tyto výkazy budou sestavovat v eurech,
- položky, které dosáhly za minulé i běžné období nulové hodnoty, se ve výkazech neuvádějí,
- výkazy obsahují hodnoty běžného období a také hodnoty minulého účetního období. Tato povinnost se netýká výkazu o peněžních tocích.

Lhůty spojené s účetní závěrkou

Účetní jednotky sestavují účetní závěrku vždy k poslednímu dni účetního období. Řádná účetní závěrka může být sestavena pouze k poslednímu dni kalendářního měsíce. Účetní jednotka, jejímž účetním obdobím je kalendářní rok, může sestavit řádnou účetní závěrku pouze k poslednímu dni kalendářního roku. Na druhou stranu u subjektů, jejichž účetním obdobím je hospodářský rok, se řádná účetní závěrka může sestavit k poslednímu dni jakéhokoliv měsíce, vyjma měsíce prosinec. Pokud je účetní závěrka sestavena k jinému datu, než je konec účetního období, tak je tato účetní závěrka označována za mimořádnou účetní závěrku.

Účetní závěrka je také povinnou přílohou daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob. Společnost si musí nechat ověřit svou účetní závěrku auditorem, pokud splňuje podmínky uvedené v § 20 ZÚ. Účetní závěrka musí být schválena valnou hromadou společnosti nejpozději do šesti měsíců ode dne, ke kterému byla účetní závěrka sestavena. Nedílnou náležitostí každé účetní závěrky je podpis statutárního orgánu společnosti.

Zákon o účetnictví vymezuje tyto druhy účetních závěrek:

- řádná účetní závěrka,
- mimořádná účetní závěrka,
- mezitímní účetní závěrka,
- konsolidovaná účetní závěrka.

2.2.1 Rozvaha

Každá účetní jednotka má povinnost sestavit zahajovací rozvahu ke dni svého vzniku. Zahajovací rozvaha je sestavována ke dni zápisu společnosti do obchodního rejstříku. Do této zahajovací rozvahy se zapíše majetek, který je ve vlastnictví společnosti ke dni zápisu do obchodního rejstříku. Během podnikatelské činnosti je rozvaha sestavována na počátku a na konci každého účetního období. Rozvaha vychází z údajů získaných z účetnictví. Rozvaha je nedílnou součástí účetní závěrky a informuje uživatele o majetku (aktivech) a zdrojích jeho krytí (pasivech). Proces tvorby rozvahy je upraven ve vyhlášce. V rozvaze se vždy rovná konečný stav aktiv s konečným stavem pasiv. Tato rovnost se nazývá bilanční princip. Pokud se nerovnají aktiva s pasivy, tak to znamená, že předkládaná rozvaha je sestavena nesprávně. Chyby v nerovnosti mohou být například způsobeny vykazováním jednoho účtu na více

řádcích nebo při chybném nastavení znaménka u účtů ve sloupci korekce.

Aktiva rozvahy jsou rozčleněna do tří samostatných sloupců. V sloupci brutto je uváděna hodnota aktiv v účetním ocenění. Sloupec korekce uvádí dosavadní opotřebení majetku. U dlouhodobého majetku se jedná o oprávky, což je suma dosud vytvořených účetních odpisů k danému majetku. U pohledávek se jedná o opravné položky, které snižují účetní hodnotu pohledávky. Opravné položky lze také tvořit k dlouhodobému hmotnému majetku, zásobám a k dlouhodobému finančnímu majetku. Sloupec netto uvádí hodnotu majetku po odečtení opravek a opravných položek od brutto hodnoty aktiva. Celkový součet položek ve sloupci netto musí být roven celkovému součtu pasiv.

Pořadí a označování položek je pevně stanoveno v příloze č 1. výše zmíněné vyhlášky. Samostatné položky v rozvaze jsou označeny velkým tiskacím písmenem, římskými číslicemi a arabskými číslicemi. Majetek v rozvaze se podle doby použitelnosti člení na krátkodobý a dlouhodobý. Majetek s dobou použitelností kratší než jeden rok je v rozvaze vykazován v části krátkodobého majetku. Pohledávky a závazky se v rozvaze vykazují podle jejich doby splatnosti ke dni sestavení rozvahy. Kritérium jednoho roku je obdobné jako u majetku. Bez ohledu na dobu splatnosti jsou pohledávky z upsaného a nesplaceného vlastního kapitálu vykazovány na speciálním řádku rozvahy. Na následujícím obrázku je ukázána struktura rozvahy dle české účetní legislativy.

Tab. 2.2. Struktura rozvahy

| | Aktiva | | Pasiva |
|---------|--|---------|--|
| | Aktiva celkem | | Pasiva celkem |
| A. | Pohledávky za upsaný VK | A. | Vlastní kapitál |
| B. | Stálá aktiva | A. I. | Základní kapitál |
| B. I. | Dlouhodobý nehmotný majetek | A. II. | Kapitálové fondy |
| B. II. | Dlouhodobý hmotný majetek | A. III. | Fondy ze zisku |
| B. III. | Finanční dlouhodobý majetek | A. IV. | Hospodářský výsledek minulých let |
| C. | Oběžná aktiva | A. V. | Hospodářský výsledek běžného úč. ob. |
| C. I. | Zásoby | B. | Cizí zdroje |
| C. II. | Dlouhodobé pohledávky | B. I. | Rezervy |
| C. III. | Krátkodobé pohledávky | B. II. | Dlouhodobé závazky |
| C. IV. | Finanční majetek | B. III. | Krátkodobé závazky |
| | | B. IV. | Bankovní úvěry a výpomoci |
| D. | Ostatní aktiva – př. účty aktiv | C. | Ostatní pasiva – přechodné účty |
| D. I. | Časové rozlišení | C. I. | Časové rozlišení |
| D. II. | Dohadné účty aktivní | C. II. | Dohadné účty pasivní |

Zdroj: vlastní zpracování

2.2.2 Výkaz zisků a ztrát

Nejdůležitější součástí výkazu zisků a ztrát je informace o dosaženém výsledku hospodaření za sledované období. Výkaz tedy informuje o výši zisku či výši ztráty. Jedná se o tokový výkaz, jelikož sleduje tok nákladů a výnosů od prvního dne účetního období do posledního dne účetního období. Výkaz obsahuje hodnoty všech položek nákladů a výnosů za běžné účetní období a za minulé účetní období. Každá účetní jednotka se má právo rozhodnout, zda bude sestavovat výkaz zisků a ztrát v druhovém členění nákladů a výnosů nebo v účelovém členění nákladů a výnosů. Tyto dva způsoby členění se od sebe liší pouze v provozním výsledku hospodaření. Finanční a mimořádný výsledek hospodaření se při použití obou způsobů členění nemění. Účetní jednotka uplatňující účelová členění nákladů je povinna poskytnout dodatečné informace o povaze nákladů. Tento výkaz zachycuje náklady a výnosy v okamžiku jejich vzniku neboli realizace (v okamžiku vzniku účetního případu – zaúčtování), což znamená, že zaúčtovaný náklad nemusí ihned znamenat úbytek peněžních prostředků. Výkaz zisků a ztrát je významnou měrou ovlivňován účetními odpisy, které jsou považovány za účetní náklad, ale neznamenají úbytek peněžních prostředků účetní jednotky. Jak už bylo zmíněno výše, výkaz zisků a ztráty poskytuje svým uživatelům informaci o výsledku hospodaření běžného účetního období. Tento výsledek hospodaření je součtem provozního, finančního a mimořádného výsledku hospodaření.

Mezi rozvahou a výkazem zisků a ztrát existuje kontrolní vazba. Položka v rozvaze „A. V. Výsledek hospodaření běžného účetního období“ se musí vždy rovnat položce ve výkazu zisků a ztrát „Výsledek hospodaření za účetní období.“

V souladu s § 58 odst. 2 prováděcí vyhlášky je možno kompenzovat:

- „kurzové rozdíly,
- zisky a ztráty z přecenění majetku,
- pohledávky a závazky, s výjimkou přijatých a poskytnutých záloh, vůči téže fyzické nebo právnické osobě, které mají dobu splatnosti do jednoho roku a jsou vedeny ve stejných měnách, vykázání vlastních dluhopisů a vykázání rezervy na daň z příjmů a uhrazených záloh na daň z příjmů.“²

² Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563 /1991 Sb., zákona o účetnictví

2.2.3 Příloha

Povinný obsah přílohy účetní závěrky je vymezen v § 29 a 30 vyhlášky č. 504/2002 Sb. Příloha má formu popisného textu a vysvětlujících tabulek. Česká účetní legislativa na rozdíl od rozvahy či výkazu zisků a ztrát neupravuje přesný formát přílohy. Hlavním posláním přílohy je dovysvětlit uživatelům účetní závěrky obsah položek rozvahy a výkazu zisků a ztrát. Pokud nejsou výkazy peněžních toků a přehled o změnách vlastního kapitálu zpracovány samostatně, tak jsou tyto výkazy součástí přílohy k účetní závěrce. Příloha musí obsahovat údaje, které jsou spolehlivé, srovnatelné a srozumitelné. V příloze není nutné uvádět vysvětlující informace k nevýznamným skutečnostem. Jedná se zejména o skutečnosti, které jsou patrné z účetních dokladů nebo účetních knih. Za významnou informaci je považována informace, jejíž neuvedení by mohlo ovlivnit názor uživatele účetní závěrky. Pokud se účetní jednotka nerozhodne jinak, tak jsou hodnotové údaje uváděny v tisících Kč.

Účetní jednotka informuje v příloze o všech podstatných skutečnostech, ke kterým došlo mezi datem účetní závěrky a datem, ke kterému je účetní závěrka schválena a předána mimo účetní jednotku. V příloze musí být uvedeny ty skutečnosti, jejichž neuvedení by mohlo ovlivnit rozhodnutí a hodnocení uživatelů. V příloze k účetní závěrce by měly být především uvedeny tyto skutečnosti:

- živelné pohromy, které nastaly po rozvahovém dni,
- žaloba podána třetí osobou na účetní jednotku,
- rozhodnutí o přeměnách podle obchodního zákoníku,
- prodej či nákup podniku,
- významné změny vlastního kapitálu,
- vznik významných závazků (například záruky za jiné osoby).

2.2.4 Výkaz peněžních toků

Jak už bylo zmíněno výše, výkaz peněžních toků dle české účetní legislativy je při splnění určitých kritérií povinnou součástí účetní závěrky. Nicméně je jeho tvorba doporučena i pro menší účetní jednotky. Výjimku představují finanční instituce, které tento výkaz vůbec nesestavují. Uspořádání a obsahové vymezení výkazu o peněžních tocích je upraveno v ČÚS č. 023 a hlavě V vyhlášky. Výkaz sleduje odděleně peněžní toky z provozní, finanční a investiční činnosti. Vyhláška definuje druhy peněžního toku následovně:

- „Provozní činností se rozumí základní výdělečné činnosti účetní jednotky a ostatní činnosti účetní jednotky, které nelze zahrnout mezi investiční nebo finanční činnosti.
- Investiční činností se rozumí pořízení a prodej dlouhodobého majetku, popřípadě činnost související s poskytováním úvěrů, půjček a výpomocí, které nejsou považovány za provozní činnost.
- Finanční činností se rozumí taková činnost, která má za následek změny ve velikosti a složení vlastního kapitálu a dlouhodobých, popřípadě i krátkodobých závazků.“³

Tento výkaz poskytuje svým uživatelům údaje o přírůstcích a úbytcích peněžních prostředků za sledované období. Dále umožňuje posoudit schopnost podniku vytvářet v budoucnu peněžní toky a analyzovat vztah mezi ziskovostí a peněžními toky. Výkaz slouží k srovnávání výsledků provozní výkonnosti, jelikož hodnoty obsažené v tomto výkaze nejsou ovlivněny účetními metodami. Výkaz může být sestaven přímou nebo nepřímou metodou. Nicméně se v praxi setkáme v drtivé většině s nepřímou metodou, jelikož realizace přímé metody je v praxi velmi obtížná. Nepřímá metoda spočívá v úpravě čistého zisku o transakce nepeněžité povahy, jakými jsou například odpisy.

Česká účetní legislativa se na rozdíl od Mezinárodních standardů účetního výkaznictví detailně zaměřuje pouze na problematiku daní, dividend a úroků. Vyhláška nepovoluje vykázání zaplacených dividend v peněžním toku z provozní činnosti, ale pouze z finanční činnosti. Dále také dává možnost uvést placené úroky v peněžním toku z investiční činnosti. Uhrazené daně se zpravidla zahrnují do provozní části. Vykazování ostatních položek závisí na vlastním rozhodnutí účetní jednotky.

2.2.5 Výkaz o změnách vlastního kapitálu

V českých účetních předpisech je tomuto výkazu věnováno málo pozornosti. Tento výkaz je velmi stroze upraven ve vyhlášce č. 500/2002 Sb.

Výkaz informuje uživatele o transakcích, které nějakým způsobem ovlivnily výši vlastního kapitálu. Výkaz je sestaven za běžné a předcházející období. Na rozdíl od výkazu peněžních toků, je sestavení tohoto výkazu povinné pro finanční instituce.

³ Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563 /1991 Sb., zákona o účetnictví

2.3 Audit účetní závěrky

Kritéria pro povinné ověření účetní závěrky auditorem jsou stanovena v zákoně č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník ve znění pozdějších předpisů, a také v ZÚ. Povinnost auditu nastává u akciových společností při splnění jednoho ze tří uvedených kritérií a u obchodních společností a družstev dvou ze tří kritérií viz § 20 odst. 1) ZÚ. Podnikatelé, kteří nesplňují výše zmíněná kritéria, si mohou nechat dobrovolně ověřit účetní závěrku auditorem.

Úkolem auditora je ověřit, zda informace uvedené v účetních výkazech vyjadřují věrný a poctivý obraz o finanční situaci účetní jednotky. Auditor tedy ověřuje, zda je účetní závěrka sestavena v souladu s používanými účetními metodami. Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů je základní právní normou upravující postavení a činnost auditorů. Audit může provádět pouze subjekt zapsaný v Komoře auditorů České republiky.

Zpráva auditora

Výstupem práce auditora je zpráva auditora. Zpráva auditora podává informace vedení auditované společnosti i externím uživatelům. Zpráva informuje o vypovídací schopnosti údajů v účetních výkazech auditované společnosti. Důležitou součástí zprávy auditora je výrok auditora. Auditor vynáší výrok, který je jeho nezávislým názorem na to, zda auditovaná účetní závěrka věrně zobrazuje stav majetku, závazků, rozdíl majetku a závazků, finanční situaci a výsledek hospodaření účetní jednotky. Auditor může vydat následující výroky:

- ***Výrok bez výhrad*** – auditor vydává, pokud při kontrole účetnictví nenašel žádné významné nedostatky.
- ***Výrok s výhradou*** – auditor vydává, pokud narazil na nedostatky, které mění vypovídací schopnost auditované účetní závěrky. Ve zprávě auditora musí být uveden důvod výhrady, popřípadě výše výhrady.
- ***Záporný výrok*** – je vydán, pokud je podle auditora celá účetní závěrka klamavá. Takovýto výrok je vydán k účetním závěrkám, které věrně a poctivě nezobrazují finanční situaci společnosti.
- ***Odmítnout vydat výrok*** – auditor nevydá výrok v případě, že mu nebylo umožněno provést kontrolu účetní závěrky v takové míře, která je podle jeho odborného a kvalifikovaného názoru nezbytná pro vydání výroku auditora.[3]

2.4 Výroční zpráva

Účetní jednotky, které mají zákonnou povinnost auditu, jsou ze zákona povinné vyhotovit výroční zprávu. Smyslem výroční zprávy je uceleně, vyváženě a komplexně informovat o vývoji podnikatelských aktivit a současném hospodářském postavení.

Obsahem výroční zprávy jsou peněžní a nepeněžní informace o:

- předpokládaném budoucím vývoji účetní jednotky,
- aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje,
- tom, zda má podnik organizační složku v zahraničí,
- významných skutečnostech, které nastaly po konci rozvahového dne. Ve výroční zprávě jsou tedy uvedeny informace až o významných skutečnostech, které nastaly po sestavení účetní závěrky. Významné skutečnosti, které nastaly před datem sestavení účetní závěrky, jsou uvedeny v příloze účetní závěrky.[6]

Výroční zpráva dále obsahuje informace o podnikatelské činnosti společnosti a o stavu jejího majetku. Povinnou náležitostí výroční zprávy je zpráva o vztazích mezi propojenými osobami. Tato zpráva obsahuje především:

- „smlouvy, jiné právní úkony a opatření uzavřené mezi propojenými osobami za účetní období,
- plnění poskytnutá ovládanou osobou osobě ovládající,
- újmy vzniklé ovládané osobě ze vztahů k ovládající osobě, popř. úhrady této újmy.“⁴

⁴ RYNEŠ, Petr. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2012. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 1096 s. ISBN 978-80-7263-714-0, s. 270.

3 Účetní výkaznictví dle IFRS

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (dále jen IFRS) tvoří soubor standardů, které jsou vydávány IASB (Rada pro mezinárodní účetní standardy). Standardy vydané před rokem 2001 jsou označovány zkratkou IAS (Mezinárodní účetní standardy). Tyto standardy byly vydávány IASC (Výbor pro mezinárodní účetní standardy). Od dubna roku 2001 jsou standardy vydávány IASB. Standardy vydávané od tohoto data jsou tedy označovány zkratkou IFRS. Vznikem pojmu IFRS došlo k odlišení nových standardů od standardů vyhotovovaných IASB, aby již z názvu standardu bylo patrné, že se daný standard zaměřuje na reporting a ne na účetnictví, jak tomu bylo do roku 2001. Standardy pod zkratkou IFRS postupně nahrazují dříve vydané standardy IAS. Nově vydávané IFRS se začaly číslovat od číslíce jedna.

V roce 2005 došlo k významnému přelomu týkajícího se povinné aplikace IFRS. Společnosti, které byly v roce 2005 kótované na burzách cenných papírů v členských státech Evropské unie, musely poprvé sestavit své účetní výkazy v souladu s IFRS. Tato povinnost se v roce 2005 týkala více než 7 000 společností. IFRS patří spolu s US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) k nejvýznamnějším účetním systémům na světě.

IFRS jsou tedy mezinárodním účetním systémem, umožňujícím v rámci celého světa porovnávat hospodaření jednotlivých společností. Odhaduje se, že v budoucnu budou IFRS aplikovány až ve 140 zemích po celém světě. V nejbližších letech by se k IFRS měly připojit například asijské státy, jakými jsou Čína, Indie či Jižní Korea.

Vymezení IFRS

IFRS je účetní systém, který se v mnoha bodech velmi liší od standardů upravujících české účetnictví. IFRS je účetním systémem, který upravuje účetní výstupy. Na rozdíl od českého účetního systému, který se zaměřuje na úpravu účetních postupů. IFRS tedy nejsou zákonem a z toho důvodu se na ně nemůže nahlížet tak, jako by zákonem byly. Společnost sestavující výkazy dle IFRS si sama volí účtovou osnovu a tvoří si vlastní účetní výkazy. Účetní jednotka je pouze povinna si zvolit takový postup, po jehož aplikaci se zobrazí ekonomická skutečnost společnosti věrně a pravdivě.

Podstata IFRS tedy spočívá v zachycení věrné a pravdivé skutečnosti. Je třeba mít na paměti, že IFRS nezaručují absolutní univerzálnost ve smyslu jedné správné odpovědi na

určitý problém. Nejdůležitější funkcí účetnictví z hlediska IFRS není vyjádřit základ daně z příjmů, ale poskytnout ucelené informace o skutečné finanční situaci společnosti.

Hlavním cílem IFRS je poskytovat informace, které:

- „potencionálním investorům, věřitelům či jiným zainteresovaným stranám poskytnou informace pro jejich efektivní rozhodování,
- pokud možno zjednoduší přístup na kapitálové trhy,
- jsou transparentní, snadno porovnatelné a využitelné na základě „jednotného účetního jazyka“;
- přinesou kvalitní obraz společnosti a umožní jednodušeji odhadnout její budoucí vývoj.“⁵

IFRS v České republice

Jak již bylo nastíněno výše, povinnost reportingu dle IFRS se od roku 2005 týká pouze českých společností, které jsou emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v kterémkoliv členském státě Evropské unie.

Pro české společnosti se stala významnou novelizace ZÚ z roku 2010. Novela nabyla účinnosti k 1. lednu roku 2011. Tato novela zákona vytýčila další jednotky, které mohou aplikovat IFRS.

Jedná se o:

- „účetní jednotky, které jsou ovládanou nebo osobou pod společným vlivem, pokud lze předpokládat, že k rozvahovému dni se budou povinně podrobovat sestavení konsolidované účetní závěrky za použití IFRS upravených právem EU, a
- účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi a jsou ovládajícími osobami, pokud k rozvahovému dni budou sestavovat konsolidovanou účetní závěrku za použití IFRS upravených právem EU.“⁶

⁵ KRUPOVÁ, Lenka. IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. 1. vyd. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0, s. 158.

⁶ JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.

V České republice existuje mnoho firem, které reportují dle IFRS dobrovolně. Každoročně vzrůstá počet takovýchto společností, což naznačuje, že vzrůstá touha českých společností po věrnějším a poctivějším obrazu svých účetních výkazů. Nicméně společnostem, které předkládají své účetní výkazy dle IFRS zůstává povinnost vést své účetnictví nadále podle národní legislativy. Tyto společnosti vedou své účetnictví dvojím způsobem. Společnosti musí stanovit základ daně z výsledku hospodaření (řádek deset formuláře k daňovému přiznání právnických osob) v souladu s českými účetními předpisy.

O tom, zda bude společnost předkládat své výkazy v souladu s IFRS rozhoduje nejvyšší orgán společnosti. Nejvyšší orgán také určuje první účetní období, ve kterém se začnou IFRS ve společnosti používat.

3.1 Koncepční rámec IFRS

Koncepční rámec je základním stavebním kamenem IFRS, ze kterého vycházejí konkrétní požadavky jednotlivých standardů. Koncepční rámec upravuje základní prvky účetní závěrky (aktiva, závazky, vlastní kapitál, náklady a výnosy – viz tabulka č. 3.2) a jeho znalost je důležitá pro pochopení individuálních standardů IAS/IFRS. Tento Koncepční rámec není považován za účetní standard, jelikož žádné ustanovení Koncepčního rámce nezruší nebo nenahradí žádný standard IAS nebo IFRS. V praxi může nastat situace, která může vyústit k rozporu mezi požadavkem určitého standardu IAS/IFRS s požadavkem Koncepčního rámce. V této situaci má přednost úprava konkrétního standardu před požadavkem Koncepčního rámce. Koncepční rámec nepopisuje konkrétní postup při řešení účetního problému. Hlavním požadavkem Koncepčního rámce je, aby účetní výkazy sestavovány v souladu s IFRS poskytl svým uživatelům srovnatelné, relevantní, spolehlivé a srozumitelné informace o dané společnosti.

V současné době dochází k přepracování Koncepčního rámce. Přepracování původního Koncepčního rámce je velice potřebné, protože první text Koncepčního rámce vznikl v roce 1989 a postupem času začal být zastaralý. Projekt přepracování Koncepčního rámce je rozdělen do osmi fází.

Na konci roku 2012 byla dokončena pouze jediná fáze, která se tematicky zaměřovala na cíle účetního výkaznictví a kvalitativní charakteristiky užitečnosti účetních informací. Další fáze zabývající se definicí prvků, oceňováním a konceptem vykazující jednotky jsou

prozatím v počátečních stádiích. Práce na fázích s následujícím tematickým zaměřením nebyly doposud zahájeny:

- meze účetního výkaznictví, prezentace a zveřejňování,
- účel a status Koncepčního rámce,
- aplikace Koncepčního rámce pro neziskové účetní jednotky,
- případně další otázky. [1]

V následující tabulce jsou uvedeny základní předpoklady pro sestavení účetní závěrky, uvedené v Koncepčním rámci.

Tab. 3.1. Požadavky na obsah výkazů

| | |
|-----------------------|---|
| Srozumitelnost | Informace je srozumitelná, pokud je srozumitelná pro osoby, které mají znalosti z oblasti účetnictví a podnikatelských aktivit a kteří mají vůli studovat informace z účetních výkazů s náležitou péčí. |
| Relevance | Informace je relevantní, pokud dokáže zhodnotit události, které nastaly v minulosti, současnosti nebo nastanou v budoucnosti. |
| Významnost | Informace je významná, pokud její neuvedení může zapříčinit nesprávné rozhodnutí uživatele účetní závěrky. |
| Spolehlivost | Informace je spolehlivá, pokud neobsahuje významnou chybu, která by mohla ovlivnit ekonomické rozhodnutí uživatele účetní závěrky. |
| Úplnost | Informace jsou úplné, pokud jsou v mezích významnosti obsaženy v účetní závěrce. |

Zdroj: vlastní zpracování

Následující tabulka definuje základní prvky účetní závěrky. Aktiva, závazky a vlastní kapitál jsou prvky, které se vztahují k vyjádření finanční situace. Náklady a výnosy jsou prvky, které se vztahují k výkonosti.

Tab. 3.2. Definice položek účetních výkazů dle IFRS

| | |
|------------------------|--|
| Aktivum | Představuje zdroj vzniklý v důsledku minulých událostí a kontrolovaný účetní jednotkou. |
| Závazek | Představuje současnou povinnost, která vznikla v důsledku minulých událostí. |
| Vlastní kapitál | Představuje zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky po odečtení všech závazků. |
| Výnosy | Představují přírůstky ekonomických přínosů, které vedou ke zvýšení vlastního kapitálu z jiného důvodu než jeho zvýšení v souvislosti s příspěvky majitelů účetní jednotky. |
| Náklady | Představují poklesy ekonomických užitků, které způsobují pokles vlastního kapitálu jiným způsobem než výplatou vlastního kapitálu vlastníkům. |

Zdroj: vlastní zpracování

Koncepční rámec definuje 4 druhy oceňovacíchází, přičemž nejčastěji využívanou oceňovacíází je koncept historické ceny.

Historické ceny (Historical costs)

Historické ceny vycházejí z původních (historických) nákladů vynaložených na pořízení majetku. U majetku nabytého bezúplatně se vychází z odhadované částky, která by musela být uhrazena v době jeho pořízení. Tyto ceny lze kombinovat s níže zmíněnými oceňovacíázími.

Běžná cena (Current cost)

Běžná cena je použita, pokud se stejné nebo podobné aktivum, pořizuje ke dni ocenění. Jedná se o odhad ceny, který je provedený v režii účetní jednotky. V českých předpisech je nazývána jako cena reprodukční.

Vypořádací hodnota (Settlement value)

Vypořádací hodnota zakládá na ocenění majetku v peněžním vyjádření, které by bylo možné obdržet při případném prodeji takto oceňovaného majetku. Opět se jedná o odhad ceny majetku, který je prováděn účetní jednotkou ve vlastní režii.

Současná hodnota (Present value)

Současná hodnota je metodou oceňování, která vnáší do této oblasti faktor času. Její uvedení v oceňovacích bázích není systematické.[1]

V roce 2011 byl přijat standard IFRS 13 (Oceňování reálnou hodnotou). Standard je platný od 1. ledna roku 2013. Tento standard definuje ocenění ve fair value, jako ocenění odrážející tržní hodnotu majetku k okamžiku ocenění. Fair value je dle standardu IFRS 13 definována jako cena, která je sjednána mezi nezávislými, svobodně jednajícími dvěma subjekty, jejichž hlavním cílem je dosažení nejvyššího zisku z uskutečněné transakce. Standardy IAS 16 a IAS 38 dávají možnost volby mezi fair value a historickou cenou. Standard IAS 40 preferuje ocenění ve fair value, nicméně účetní jednotka může zvolit pro ocenění investice do nemovitostí v rozvaze i historickou cenu.

3.2 IAS 1 – Prezentace účetní závěrky

Standard IAS 1 platí od července roku 1998. IAS 1 nahradil IAS 5 (Informace, které by měly být zveřejněny v účetní závěrce) a také nahradil standard IAS 13 (Vykazování krátkodobých aktiv a krátkodobých dluhů). Poslední novelizace standardu byla schválena v říjnu roku 2007. Předmětem novelizace bylo setřídění informací prezentovaných v jednotlivých účetních výkazech. Novela nabyla účinnosti k 1. lednu roku 2009.[2]

Veškeré náležitosti týkající se předkládání a zveřejňování účetní závěrky jsou řešeny tímto standardem. Je velmi důležité, aby byl tento standard aplikován s přihlédnutím k ostatním standardům IAS/IFRS včetně Koncepčního rámce. „Standard předepisuje základní náležitosti účetní závěrky, obsah účetních výkazů tak, aby byla zajištěna jejich srovnatelnost s účetními výkazy předchozích období a jiných podniků.“⁷ Standardy jsou založeny na srovnávacím principu. Z tohoto tvrzení vyplývá, že obsahem veškerých účetních závěrek musí

⁷ FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy. 5. vyd. Ostrava: KEY Publishing, 2012. 174 s. ISBN 978-80-7418-143-6, s. 78.

být informace za předcházející účetní období. U zahraničních společností je běžnou praxí, že tyto společnosti prezentují srovnávací informace za více předcházejících účetních období. Nejčastěji se předkládají informace za posledních pět účetních období.

Účetní závěrka sestavená dle IFRS je zobrazením uspořádaného vyjádření finanční pozice a finanční výkonnosti účetní jednotky. Hlavním smyslem účetní závěrky dle IFRS je poskytování účetních informací uživatelům účetních výkazů. Účetní závěrka prezentuje zejména informace o finanční pozici, finanční výkonnosti a peněžních tocích účetní jednotky. Nedílnou součástí účetní závěrky je výkaz o finanční pozici ke konci období, výkaz o úplném výsledku za období, výkaz změn vlastního kapitálu za období, výkaz peněžních toků za období a komentář. Standard IAS 1 nepředepisuje přesnou strukturu jednotlivých výkazů, ale každý výkaz má stanovený určitý minimální počet položek, které musí být v daném výkaze uvedeny. V případech, ve kterých účetní jednotka vykonává retrospektivní úpravy určitých položek účetních výkazů je nedílnou součástí účetní závěrky i výkaz o finanční pozici k počátku nejzazšího srovnávacího období.

IAS 34 Mezitímní účetní výkaznictví

Mezitímní účetní závěrka je účetní závěrka předkládána k jinému datu než k rozvahovému dni. Mezitímní období je zpravidla účetní období, které je kratší než hospodářský nebo kalendářní rok. K použití tohoto standardu dochází v situacích, ve kterých má účetní jednotka povinnost zveřejnit mezeitímní účetní závěrku podle IFRS. Účetní jednotky mohou použít tento standard i dobrovolně. Mezeitímní účetní závěrka se stavuje z důvodu aktualizace posledních účetních výkazů. Zaměřuje se především na nové události, které nastaly od posledního sestavení řádné účetní závěrky.

Mezeitímní účetní závěrka musí minimálně obsahovat:

- „zkrácený výkaz o finanční pozici,
- zkrácený výkaz o úplném výsledku prezentovaný:
 - jako jediný výkaz, nebo
 - jako zkrácenou výsledovku a zkrácený výkaz o úplném výsledku,
- zkrácený výkaz o změnách vlastního kapitálu,
- zkrácený výkaz peněžních toků a
- zkrácený komentář.“⁸

⁸ JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.

3.2.1 Předpoklady sestavení účetní závěrky

Akruální báze

Účetní výkaz prezentovaný v souladu s principem akruální báze rozpoznává uskutečněné transakce v tom období, se kterým tyto transakce věcně a časově souvisejí. Z tohoto tvrzení vyplývá, že princip akruální báze vyžaduje tvorbu časového rozlišení výdajů a příjmů a tvorby dohadných položek a rezerv. Výsledek hospodaření, který je zjištěn z účetnictví vedeného v souladu s výše zmíněným principem přesněji zobrazuje výkonnost daného podniku za určité účetní období. Naproti tomu výsledek hospodaření zjišťovaný z pouhého rozdílu příjmů a výdajů je méně přesný. Tato metoda se nazývá cash báze. Princip založen na akruální bázi je celosvětově uznávaným principem podvojného účetnictví.

Předpoklad trvání účetní jednotky

Osoby zodpovědné za sestavení účetní závěrky jsou povinny přezkontrolovat, zda je účetní závěrka prezentována v souladu s tímto principem. Při tvorbě účetních výkazů se vychází z předpokladu nepřetržitého trvání podniku. Společnost nemá v plánu v budoucnu skončit nebo omezit podnikatelskou činnost. V praxi se často můžeme setkat s anglickým termínem going concern. V případě, že tento předpoklad není dodržen, společnost dle IAS 1 musí zveřejnit příčiny, které vedou k možnému zastavení podnikatelské aktivity.

Periodicita vykazování

Standard IAS 1 požaduje sestavení účetních výkazů nejméně jednou za rok. Účetní jednotka si sama volí kalendářní či hospodářský rok.

Věrné a poctivé zobrazení skutečnosti

Standard IAS 1 uvádí, že správné použití IFRS vede ve většině případů k věrnému a poctivému zobrazení skutečnosti v účetnictví. Nicméně se může v praxi objevit situace, ve které by aplikace IFRS způsobila nepoctivé zobrazení skutečnosti. Za této situace je povoleno nepostupovat v souladu s požadavky IFRS. V tomto kontextu je dále nutné vysvětlit důvody, které zapříčinily aplikaci postupu, která byla v rozporu s požadavky IFRS.

3.2.2 Výkaz o finanční pozici

Výkaz o finanční pozici nemá striktně předepsaný formát. Nicméně je stanoven minimální výčet položek obsažených v rozvaze. Standard IAS 1 dále požaduje samostatné vykázání celkové hodnoty aktiv a celkové hodnoty závazků. Ve výkaze je dále povinnost od sebe rozlišovat dlouhodobé a krátkodobé položky. Standard IAS 1 umožňuje definovat dlouhodobost či krátkodobost dvěma způsoby.

Časový interval

Aktivum nebo závazek jsou považovány za krátkodobé, pokud dojde k jejich přeměně na peníze v intervalu kratším dvanácti měsíců ode dne, kdy byl sestaven výkaz o finanční pozici.

Vztah k délce provozního cyklu

Aktivum nebo závazek je považován za krátkodobý, pokud dojde k jejich uhrazení v průběhu provozního cyklu. Provozní cyklus je definován jako doba mezi nákupem materiálu vstupujícího do zpracování a obdržení peněz za provedené výkony.

„Na základě kombinace obou uvedených způsobů standard definuje aktivum jako krátkodobé, pokud:

- bude realizováno nebo drženo pro prodej či spotřebu v rámci provozního cyklu;
- je drženo primárně za účelem obchodování;
- je očekávána realizace aktiva v průběhu následujících 12 měsíců od rozvahového dne;
- jedná se o peněžní prostředky nebo peněžní ekvivalenty.“⁹

Tab. 3.3. Kritéria pro zařazení krátkodobých aktiv

| Kritérium | Položky |
|-----------|--|
| a) či b) | zásoby držené k výrobě (materiál, polotovary či nedokončená výroba) či prodeji (výrobky, zboží), krátkodobé přijaté zálohy |
| c) | krátkodobé pohledávky, krátkodobé příjmy příštích období, krátkodobé poskytnuté půjčky |
| d) | peněžní ekvivalenty, ceniny, peníze v pokladně a na bankovních účtech |

Zdroj: vlastní zpracování

⁹DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2, s. 80.

Závazek je klasifikován jako krátkodobý, pokud:

- je očekáváno, že bude uhrazen v průběhu provozního cyklu,
- je držen primárně za účelem obchodování,
- bude uhrazen během následujících dvanácti měsíců od rozvahového dne,
- společnost nemá právo odložit splatnost závazku na dobu delší než dvanáct měsíců.

Tab. 3.4. Kritéria pro zařazení krátkodobých závazků

| Kritérium | Položky |
|-----------|--|
| a) či c) | krátkodobé obchodní závazky, krátkodobé závazky vůči zaměstnancům, krátkodobé závazky vůči státu |
| b) | Deriváty |
| c) | krátkodobé přijaté úvěry |
| d) | vklady klientů splatné na požádání |

Zdroj: vlastní zpracování

Následující tabulka vyobrazuje položky, které standard IAS 1 požaduje povinně uvést ve výkaze o finanční pozici.

Tab. 3.5. Povinné položky výkazu o finanční pozici dle IAS 1

| AKTIVA | PASIVA |
|--|--|
| Pozemky, budovy a zařízení | Emitovaný kapitál a rezervní fondy |
| Investice do nemovitostí | Menšinový podíl |
| Nehmotná aktiva | |
| Investice oceňované ekvivalenční metodou | Rezervy |
| Odložené daňové pohledávky | Odložené daňové závazky |
| Finanční aktiva (nazah. do jiných položek) | Finanční závazky (nezah.v jiných položkách) |
| Pohledávky z titulu běžných daní | Závazky z titulu běžných daní |
| Biologická aktiva | Obchodní a jiné závazky |
| Aktiva držaná k prodeji (viz. IFRS 5) | Závazky, které jsou součástí celků k prodeji |
| Obchodní a jiné pohledávky | |
| Peníze a peněžní ekvivalenty | |

Zdroj: Dvořáková (2011, s. 82).

3.2.3 Výkaz o úplném výsledku hospodaření

Standard IAS 1 dává možnost předkládat informace o úplném výsledku hospodaření v rámci jednoho výkazu nebo v rámci dvou výkazů. Pokud jsou informace předkládány v rámci jednoho výkazu, tak tento výkaz obsahuje veškeré náklady a výnosy, které jsou zachycovány s dopadem do výsledku hospodaření. Dále jsou v tomto případě zachyceny veškeré újmy a příjmy, které jsou zachyceny kapitálovým způsobem. V případě předkládání informací pomocí dvou výkazů se jedná o výsledovku a výkaz o úplném výsledku hospodaření. Oba výkazy jsou mezi sebou vzájemně propojeny. Výkaz o úplném výsledku hospodaření přebírá z výsledovky výši zisku nebo ztráty.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví požadují, aby se do výkazu o úplném výsledku hospodaření zahrnuly všechny náklady a výnosy uznané v daném období. Standardy vyžadují, aby byly ve výkaze zahrnuty všechny významné položky. Samostatně se vykazují především položky, u nichž dochází ke snížení jejich rozvahové hodnoty. Jedná se například o snížení hodnoty zásob či dlouhodobých aktiv k užívání.

Standard předepisuje pouze následující významné položky, které musí být minimálně vykázány:

- „výnosy,
- finanční náklady,
- podíly zisků a ztrát přidružených podniků a společných podniků zachycených při použití ekvivalenční metody,
- daňové náklady,
- zisk (ztráta) z ukončovaných činností po zdanění,
- zisky (ztráty) z přecenění aktiv nebo skupin aktiv a závazků držených k prodeji v důsledku ukončovaných činností,
- celkový zisk nebo ztráta.“¹⁰

¹⁰ DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2, s. 281.

Výsledovka

Výsledovka informuje o současné výši vykazovaného zisku a informace v ní obsažené pomohou odhadnout výkonnost společnosti v budoucnu. Standard IAS 1 na rozdíl od české účetní legislativy neumožňuje odděleně vykazovat mimořádný výsledek hospodaření. Tento fakt vede ke zkvalitnění informací z výsledovky. K hlavním požadavkům IAS 1 patří požadavek k vykazování všech nákladů a výnosů splňujících definici nákladů a výnosů, která je uvedena v tabulce č. 3.2.

Standard také definuje termíny zisky a ztráty. Zisky a ztráty jsou výsledkem vedlejších aktivit účetní jednotky a jsou mimo kontrolu účetní jednotky. Zisky a ztráty mohou být na rozdíl od nákladů a výnosů kompenzovány.

Tab. 3.5. Rozdělení položek dle druhů

| Položka | Druh |
|--------------------------------------|-------------|
| Spotřeba materiálu (druhové členění) | Náklad |
| Nákladový úrok a mzdové náklady | Náklad |
| Tržba z prodeje výrobků a služeb | Výnos |
| Výnosový úrok | Výnos |
| Snížení hodnoty aktiva | Ztráta |
| Následky živelné pohromy | Ztráta |
| Kurzový rozdíl | Zisk/Ztráta |

Zdroj: vlastní zpracování

Společnosti jsou dále povinny provádět analýzu svých nákladů. Tuto analýzu mohou provést podle druhů nákladů nebo podle účelů nákladů. Členění podle druhů nákladů je považováno za jednodušší. Toto členění poskytuje informace o základních nákladových vstupech účetní jednotky. Náklady členěné dle jejich účelu jsou rozčleněny na náklady prodaných výrobků, náklady odbytu, administrativní náklady, ostatní provozní náklady a finanční náklady. Tato metoda poskytuje uživatelům relevantnější informace. Výsledovka může být sestavena horizontálním způsobem nebo vertikálním způsobem. Forma výkazu dle IAS 1 není stanovena tak striktně, jako u výkazu sestaveného dle české účetní legislativy.[1]

3.2.4 Výkaz změn vlastního kapitálu

Vlastní kapitál je dle Koncepčního rámce tvořen vklady vlastníků do společnosti a kumulovaným ziskem nebo ztrátou. Velikost vlastního kapitálu je také ovlivňována prostřednictvím fondů z přecenění. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví vyžadují sestavení výkazu o změnách vlastního kapitálu, protože poskytuje důležité informace věřitelům o vývoji účetní jednotky. IAS 1 také vyžaduje podrobnější členění položek vlastního kapitálu, které umožní rozpoznat například částku připadající na výplatu dividend. K výplatě dividend je použita ta část vlastního kapitálu, která představuje účelově nerozdělený zisk společnosti. K výplatě dividend není například určen kapitál vytvořený vkladem. Jedná se o základní kapitál nebo o emisní ážio. Dále částky připadající na tvorbu rezervního fondu.

3.2.5 Výkaz peněžních toků

Výkaz peněžních toků je podrobně upraven ve stejnojmenném standardu IAS 7. Tento výkaz je povinnou součástí účetní závěrky, jelikož výše zmíněné části účetní závěrky neposkytují dostačující informace o toku peněžních prostředků a ekvivalentů. Sestavení výkazu je povinné pro všechny účetní jednotky bez ohledu na jejich velikost. Výkaz představuje ucelený přehled o zdrojích peněžních prostředků a ekvivalentů. Standard IAS 7 upřednostňuje sestavení výkazu peněžních toků prostřednictvím přímé metody. Nicméně tento standard nechává konečnou volbu metody na samotné účetní jednotce, jelikož se z důvodu náročnosti v praxi spíše setkáme s nepřímou metodou.

Účetní jednotka, která eviduje peněžní toky v cizí měně je povinna tyto peněžní toky vykazovat v souladu se standardem IAS 21 (Dopady změn měnových kurzů). Peněžní toky vykázané v cizí měně se přepočítávají na funkční měnu účetní jednotky. Položka je přepočtena aktuálním směnným kurzem ke dni uskutečnění transakce. V praxi to znamená, že česká společnost (funkční měna CZK) evidující pohledávku za americkou společností (pohledávka je evidována v cizí měně – v tomto případě americký dolar), přepočítá aktuálním směnným kurzem ke dni splacení pohledávky částku vedenou v amerických dolarech na českou měnu.

V následující tabulce jsou rozděleny peněžní toky dle jednotlivých druhů činností.

Tab. 3.6. Rozdělení peněžních toků dle druhů

| Druh činnosti | Druhy příjmů |
|----------------------|--|
| Provozní | Příjmy z prodeje zboží, výrobků či poskytování služeb, příjmy z licencí poplatků a provizí, peněžní platby dodavatelům a zaměstnancům, peněžní platby nebo vratky daní ze zisku, přijaté a placené úroky a dividend. |
| Investiční | Peněžní platby (příjmy) související s koupí pozemků, budov a zařízení, nehmotných a jiných dlouhodobých aktiv, peněžní platby (příjmy) spojené s koupí (prodejem) kapitálových nebo dluhových nástrojů, peněžní půjčky uskutečněné vůči jiné společnosti, přijaté úroky a dividend. |
| Finanční | Peněžní příjmy z emise akcií, dluhových cenných papírů, peněžní splátky vypůjčených částek, peněžní platby uskutečněné nájemcem, které představují snížení závazku spojeného s finančním leasingem, zaplacené úroky a dividendy. |

Zdroj: vlastní zpracování

Položky zmíněné v tabulce 3.6 představují jednoznačné začlenění do jednotlivých druhů činností. Na druhou stranu existují určité položky, u kterých je možnost zařazení položky do příslušné činnosti v plné kompetenci účetní jednotky. Jedná se o položky zmíněné v následující tabulce.

Tab. 3.7. Položky s nejednoznačným určením

| Položka | Možnost vykázání dle IFRS |
|-------------------------|---|
| Placené dividendy | Provozní či finanční |
| Přijaté dividendy | Provozní či investiční |
| Zaplacené daně ze zisku | Provozní za předpokladu, že přímo nesouvisí s investiční či finanční kategorií. Daně ze zisku jsou upraveny ve standardu IAS 12 (Daně ze zisku) |
| Placené úroky | Provozní či finanční |
| Přijaté úroky | Provozní či investiční |

Zdroj: vlastní zpracování

3.2.6 Příloha k účetní závěrce

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví mají velmi vysoké nároky na obsah a podrobnost přílohy k účetní závěrce. Příloha k účetní závěrce musí obsahovat informace o standardech, podle kterých se sestavovaly účetní výkazy. Dále musí v podstatných událostech uvádět použité účetní metody. Důležité je, aby příloha prezentovala informace, které nejsou obsaženy v účetních výkazech, ale jejichž neuvedení by mohlo být v rozporu se zásadou věrného a poctivého zobrazení skutečnosti. U všech položek výkazu o finanční situaci, výkazu o úplném výsledku, výkazu o změnách vlastního kapitálu a výkazu o peněžních tocích musí být uveden odkaz na přílohu, kde je daná položka podrobně vysvětlena.

Příloha k účetní závěrce je sestavována v následujícím pořadí:

1. bezvýhradné prohlášení o shodě s IFRS,
2. prohlášení o použitých účetních metodách a aplikovaných oceňovacích základnách,
3. zveřejnění informací o všech položkách vykázaných v účetních výkazech a jejich pořadí,
4. zveřejnění týkající se nejistot a závazků.

3.3 IFRS 1 – První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Standard je nezbytný pro všechny společnosti, které poprvé přecházejí z vykazování dle národní účetní legislativy na mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Jedná se o základní nástroj pro vedení účetnictví dle IFRS, protože standard IFRS 1 představuje vodítko k řešení problémů, se kterými se může účetní jednotka setkat při prvním přechodu na IFRS. Je důležité poukázat na to, že standard vychází z předpokladu podrobné znalosti zbylých standardů. Jde tedy o velmi specifický standard, poněvadž ho nelze studovat jako samostatný standard. Standard IFRS 1 byl vydán v roce 2003 a vstoupil v platnost k 1. lednu roku 2004. Tento standard se během své platnosti pořád vyvíjí a obměňuje. Standard byl doposud novelizován v letech 2005, 2008 a 2009. IFRS 1 je také často dáván do souvislosti s výše popsaným standardem IAS 1, se kterým však vůbec nesouvisí a nemá s ním nic společného. Hlavním cílem tohoto standardu je zajistit, aby účetní výkazy sestavené poprvé v souladu s IFRS byly pro své uživatele lehce čitelné a porovnatelné v rámci všech vykazovaných účetních období. Výkazy by měly obsahovat srovnatelné informace za popisovaná období a být vhodným výchozím bodem pro vedení účetnictví dle IFRS.

Všechna uplatněná pravidla podléhají zveřejnění v příloze účetní závěrky. V příloze je nezbytné uvést srovnávací informace vlastního kapitálu a výsledku hospodaření před použitím standardu IFRS 1 a po použití standardu IFRS 1. V příloze se popisují veškeré skutečnosti a dopady, které nastaly v důsledku aplikace volitelných výjimek.

3.3.1 Důvody převodu na IFRS

Účetní jednotka, která předkládá své výkazy v souladu s IFRS působí v zahraničí z hlediska transparentnosti mnohem průhledněji než společnost, která vede své výkazy dle národní legislativy. Z tohoto důvodu přecházejí na IFRS společnosti, které hodlají začít s podnikatelskou aktivitou na zahraničním trhu. Společnost se také může rozhodnout k přechodu na IFRS z několika rozdílných důvodů na základě:

- „povinnosti provést převod podle české legislativy,
- požadavku mateřské společnosti,
- požadavku ze strany zákazníků,
- předpokladu společnosti, že se v blízké budoucnosti stane emitentem cenných papírů

- získání lepší pozice v zahraničních výběrových řízeních a soutěžích
- vlastní motivace.¹¹

3.3.2 Rozsah působnosti

Společnost, která chce poprvé přejít na IFRS je povinná dodržet řadu podmínek stanovených standardem IFRS 1. Společnost se řídí tímto standardem při sestavování první účetní závěrky v souladu s IFRS. „Výše zmíněný standard se používá případně v každém mezitímním účetním výkazu, který předkládá podle IAS 34 (Mezitímní účetní výkaznictví) za část období, za které se sestavuje její první účetní závěrka podle IFRS.“¹²

3.3.3 Základní aspekty první účetní závěrky sestavené dle IFRS

Předkládaná účetní závěrka je v souladu s IFRS, pokud účetní jednotka v této účetní závěrce přijme IFRS na základě výslovného a bezvýhradného prohlášení o souladu s IFRS. Obsahem první účetní závěrky, která je poprvé sestavena v souladu s IFRS musí být minimálně dvě předcházející účetní období. Příkladem může být společnost, která se bezvýhradně rozhodne přejít na IFRS k 31. prosinci roku 2012. Tato společnost bude muset sestavit zahajovací rozvahu v souladu s IFRS již k 1. lednu roku 2011. Z důvodu častých novelizací mezinárodních standardů účetního výkaznictví, IFRS 1 vyžaduje aplikace standardů platných k datu bezvýhradného přechodu na IFRS. Pro praktickou ilustraci je navázáno na výše zmíněný příklad. Pokud by došlo během roku 2011 k novelizacím standardů, tak by společnost při prvním převodu na IFRS použila pouze platné znění standardů k 31. prosinci roku 2012. Tímto opatřením se v prvním převodu na IFRS zabraňuje k prolínání rozdílných účetních politik.[5]

¹¹ KRUPOVÁ, Lenka. IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. 1. vyd. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.

¹² Oficiální text standardu IFRS 1

3.4 Etapy prvního převodu na IFRS

„Krupová (2009) tvrdí, že práce při prvním převodu na IFRS by měly být rozděleny do následujících samostatných etap.“

3.4.1 Příprava na první převod

Na počátku převodu na IFRS je důležité, aby vedení účetní jednotky seznámilo co možná nejširší škálu zaměstnanců společnosti s prvním přechodem na IFRS. Mělo by se jednat zejména o ty zaměstnance, jejichž náplň práce bude převodem na IFRS nejvíce zasažena. Zpravidla se jedná o pracovníky ekonomického úseku společnosti. Tito zaměstnanci by měli před zahájením převodu na IFRS projít důkladným školením souvisejícím s danou problematikou. Subjekt pracující na převodu účetních výkazů by měl obdržet veškeré relevantní informace, jejichž opomenutí by při převodu mělo vliv na finální podobu účetních výkazů sestavených podle IFRS.

Praktickým příkladem může být problematika týkající se rozdílného pohledu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví na majetek z hlediska jeho budoucího záměru. Z toho vyplývá, že subjekt pracující na převodu musí mít od vedení společnosti ucelené informace o budoucím záměru společnosti s určitým typem majetku. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví umožňují trojí pohled na vykazování majetku. Majetek může být vykazován v souladu se standardem IAS 16, IAS 40 nebo IFRS 5 (praktická aplikace v kapitole č. 4).

3.4.2 Analýza účetní závěrky dle ČÚL

Průběh prvního přechodu z české účetní legislativy na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví začíná pečlivou analýzou stávajících účetních výkazů sestavených dle české účetní legislativy. Subjekt provádějící převod musí podrobit všechny položky účetních výkazů komplexní analýze. Předmětem této analýzy je taktéž analýza problémů, které nejsou součástí české účetní legislativy. Subjekt provádějící převod by měl mít po skončení této komplexní analýzy účetních výkazů jasnou představu o tom, které položky vykazované dle české účetní legislativy budou ovlivněny převodem na IFRS.

Z tohoto tvrzení vyplývá, že mezi účetními výkazy sestavenými dle ČÚL a IFRS vzniknou nezanedbatelné rozdíly. Z rozvahy sestavené dle IFRS musí být vyřazeny položky

nesplňující definici rozvahových položek dle Koncepčního rámce. A v dalším kroku musí být do rozvahy zařazeny položky splňující definici rozvahových položek dle Koncepčního rámce.

Fáze při sestavování zahajovací rozvahy jsou následující:

Vyřazení položek z rozvahy

Jedná se o položky, které dle IFRS nesplňují definic aktiv či pasiv. Jedná se zejména o náklady vynaložené na výzkum, školení zaměstnanců, reklamu či propagaci a zřizovací výdaje. Nejčastěji se jedná o náklady, které jsou dle ČÚL vykazovány v rozvaze v nákladech příštích období.

Zařazení nových položek do rozvahy

Jedná se o aktiva, která ČÚL nevykazuje v rozvaze. Nejčastěji se jedná o finanční leasing nebo drobný dlouhodobý majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok. Tato aktiva jsou dle ČÚL vedena pouze na podrozvahových účtech a jejich hodnota se nepromítá do rozvahy.

Přestrukturování položek rozvahy

Jedná se o položky rozvahy, které jsou dle IFRS vykazovány v jiné části rozvahy nebo pod jiným názvem položky rozvahy. IFRS například pohlíží na sociální fond jako na závazek vůči zaměstnancům. IFRS kladou velký důraz na členění účtů časové rozlišení na krátkodobou a dlouhodobou část.

3.4.3 Určení hranice významnosti pro první převod

Určení hranice významnosti pro první převod je zpravidla plně v režii účetní jednotky, která provádí převod svých účetních výkazů. Avšak zde existuje podmínka, která musí být při prvním převodu dodržena, aby byl převod v souladu s pravidly IFRS. Náklady související s prvním převodem nesmějí být vyšší než hodnota informací získaných z převodu na IFRS. Oficiálním jazykem pro IFRS je angličtina a ta tuto situaci označuje anglickým termínem „cost over benefit“. Se stanovováním hranice významnosti kooperuje již dříve zmiňované pravidlo, které říká, že položka je nevýznamná za předpokladu, pokud její nevykázání v účetním výkaze nezpůsobí chybný závěr uživatele informace v jeho rozhodování. Problematika určení významnosti je podrobněji řešena ve standardu IAS 8 (Účetní pravidla,

změny v účetních odhadech a chyby). Jehož hlavním cílem je zvýšení spolehlivosti a srovnatelnosti účetních závěrek.

3.4.4 Analýza peněžních částek

V této fázi musí dojít k přesnému vytýčení peněžních částek, kterých se bude týkat převod. Největší pozornost je věnována položkám, jejichž určitá část nesplňuje definici pro vykazání dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Z tohoto důvodu nebude vykazána v počáteční rozvaze dle IFRS celá částka uvedena v položce dle české účetní legislativy, ale pouze část splňující definici aktiv dle IFRS. Jedná se například o náklady související s výzkumem a vývojem.

3.4.5 Volba oceňovacích základů a účetních metod

V rámci přípravných fází převodu na IFRS se vedení účetní jednotky rozhoduje o účetních metodách a oceňovacích základnách, které bude v budoucnu používat. Tato fáze je velice důležitá, protože IAS/IFRS umožňuje změnu v účetních metodách pouze retrospektivním způsobem. To znamená, že pokud by se společnost rozhodla po pěti letech změnit používanou účetní metodu, znamenalo by to pro společnost nové zpracování všech účetních výkazů sestavených v souladu s předcházející účetní metodou tak, aby tyto výkazy byly v souladu s nově přijatou účetní metodou. Smyslem retrospektivy je tedy přepracování všech výkazů takovým způsobem jako by nově zvolena účetní metoda platila od prvního převodu účetních výkazů na IFRS.

K posledním dvěma fázím patří převod účetních výkazů a sestavení účetní závěrky včetně přílohy k účetní závěrce podle IFRS. K převodu účetních výkazů je doporučeno využívat převodních tabulek, které budou dále aplikovány v praktické části diplomové práce. Součástí účetní závěrky je výkaz o finanční pozici, výkaz o úplném výsledku, výkaz změn vlastního kapitálu a výkaz cash flow. Obsah a forma byly podrobně řešeny v předchozích podkapitolách diplomové práce.

3.5 Výjimky standardu IFRS 1

V kapitole 3.3 diplomové práce bylo nastíněno, že z rozvahy musí být vyloučeny položky nesplňující definici aktiv, závazků nebo vlastního kapitálu. Toto vyřazení položek se účtuje proti nerozděleným ziskům minulých let. Nicméně standard IFRS 1 umožňuje využít přesně osmnáct volitelných výjimek a pět povinných výjimek. Jak již vyplývá z označení dvou druhů výjimek, tak při aplikaci volitelných výjimek záleží pouze na vlastním rozhodnutí dané společnosti, zda volitelnou výjimku bude aplikovat. U povinných výjimek je jejich aplikace pro účetní jednotky povinná a společnost v této situaci nemá žádnou možnost volby. Následující výjimky povolují účetním jednotkám účtovat vyřazené aktiva, závazky a vlastní kapitál proti goodwillu. Goodwill je Mezinárodními standardy účetního výkaznictví definován jako aktivum reprezentující budoucí ekonomický prospěch vyplývající z aktiv, která není možno samostatně vykázat a identifikovat.

Způsob použití a uplatnění níže popsaných volitelných výjimek musí být podrobně vysvětlen. Vysvětlení musí být podáno takovým způsobem, aby bylo jasné, jak aplikace volitelných výjimek při prvním převodu ovlivnila finanční pozici, finanční výkonnost a cash flow vykazující společnosti.

3.5.1 Volitelné výjimky

Oblast podnikových kombinací

Podnikové kombinace jsou upraveny ve standardu IFRS 3. Za podnikovou kombinaci se považuje sloučení více samostatných podnikatelských jednotek do jedné podnikatelské jednotky. IFRS 3 vyžaduje při realizaci podnikové kombinace použití metody akvizice. Z čehož vyplývá, že kupovaný podnik se ke dni získání kontroly nad kupovaným podnikem musí ocenit reálnou hodnotou.

Volitelná výjimka z oblasti podnikových kombinací ruší povinnost zpětného uplatňování standardu IFRS 3. Z čehož vyplývá, že dříve uskutečněné akvizice či fúze se nemusejí zpětně přepočítávat.

Tab. 3.8. Příklad k vysvětlení výjimky

| Datum akvizice | Dceřiná společnost |
|----------------|--------------------|
| 10.5.2010 | číslo 1 |
| 10.5.2011 | číslo 2 |
| 10.5.2012 | číslo 3 |

Zdroj: vlastní zpracování

Společnost, která sestavila zahajovací rozvahu k 1. lednu 2012, je povinna se řídit ustanovením standardu IFRS 3 u společnosti číslo 3. Jelikož se akvizice realizovala až po datu sestavení zahajovací rozvahy. U společností číslo 1 a 2 je aplikace standardu IFRS 3 dobrovolná. Jestliže by se společnost rozhodla aplikovat IFRS u dceřiny společnosti číslo 1, tak by pro ni vznikla povinnost aplikace IFRS 3 na všechny akvizice uskutečněné po datu 10.5.2010, tedy i o dceřinu společnost s označením číslo 2.

Oblast zaměstnaneckých požitků

Volitelná výjimka z oblasti zaměstnaneckých požitků dovoluje účtovat zisky a ztráty dle předchozích předpisů. V této oblasti tedy není povinnost k datu převodu na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví výhradně postupovat v souladu s IFRS.

Zaměstnanecké požitky jsou upraveny standardem IAS 19 (Zaměstnanecké požitky). Standard definuje zaměstnanecké požitky jako veškeré způsoby plnění, které jsou poskytnuty účetní jednotkou zaměstnancům výměnou za služby, které jsou poskytovány zaměstnanci. Jedná se především o proplacené dovolené, nemocenské, podíly na zisku a pravidelně vyplácené mzdy v průběhu roku. Standard definuje i důchody, které patří do požitků vyplácených až po skončení pracovního poměru. Jsou zde řešeny i dlouhodobé požitky, které jsou splatné po uplynutí doby, která je delší než rok. Do této kategorie například patří dlouhodobá placená volna.

Oblast kumulativních kurzových rozdílů

Výjimka z oblasti kumulativních kurzových rozdílů umožňuje společnostem, které mají ve vlastním kapitálu zahajovací rozvahy obsaženou položku „fond z kurzových rozdílů“, vynulovat tuto rozvahovou položku souvztažně proti nerozděleným ziskům minulých let. Existence této výjimky je opodstatněna, protože přepracování položky vlastního kapitálu by účetní jednotce způsobilo nemalý výdaj finančních prostředků a byla by ohrožena podmínka

„cost over benefits“.

Standard IAS 21 (Dopady změn měnových kurzů), se zabývá finančními transakcemi, které jsou prováděny v cizích měnách. Tyto transakce musí být převedeny do měny, ve kterých jsou vypracovány účetní výkazy účetní jednotky. Změny směnných kurzů jsou účtovány k datu uskutečnění směny. Standard povoluje pro přepočet využít denní kurz, průměrný týdenní kurz nebo měsíční kurz. Standard vymezuje tři pojmy související s měnou:

- Měna vykazování je měna, ve které jsou vykazovány položky účetních výkazů,
- Funkční měna je měna ekonomického prostředí, ve kterém společnost provozuje svou podnikatelskou činnost,
- Cizí měna je každá měna, která není měnou funkční.

Oblast leasingu

Podstatou výjimky je, že společnost převádějící své účetní výkazy na IFRS nemusí zpětně aplikovat ustanovení interpretace IFRIC 4 (Určení, zda smlouva obsahuje leasing). Z čehož vyplývá, že společnost má možnost přezkoumání existence leasingu k datu sestavení zahajovací rozvahy.

IFRIC 4 je interpretací, která určuje podmínky za jakých má smlouva charakter leasingu. Smlouva má charakter leasingu, pokud je realizace smlouvy závislá na užití určitého aktiva nebo skupiny aktiv. Aby byl splněn charakter leasingu, tak daná smlouva musí převádět právo k užívání aktiva. K posouzení, zda má smlouva charakter leasingu dochází ke dni sjednání smlouvy nebo ke dni přistoupení zainteresovaných stran k závazným podmínkám smlouvy. Dává přednost dni, který nastane dříve.

K volitelným výjimkám se dále řadí:

- výjimky v případě ocenění investic do dceřiného podniku,
- výjimky v oblasti oceňování aktiv a závazků dceřiných společností, přidružených a společných podniků,
- výjimky v případě klasifikace uznaných finančních nástrojů,
- v případě transakcí spočívajících v úhradách vázaných na akcie,
- výjimky v případě pojistných smluv,
- výjimky v oblasti složených finančních nástrojů,
- výjimky v oblasti ocenění finančních aktiv a závazků na reálnou hodnotu,

- výjimky v oblasti finančních nebo nehmotných aktiv účtovaných využitím dikcí IFRIC 12,
- výjimky z oblasti uvažované pořizovací ceny dlouhodobého majetku,
- výjimky v oblasti výpůjčních nákladů,
- výjimky v oblasti převodu majetku zákazníkům,
- výjimky v případě vypořádání finančních závazků s kapitálovou komponentou,
- výjimky v případě funkční měny, která byla nebo je měnou hyperinflační.

3.5.2 Povinné výjimky

Povinné výjimky výslovně nedovolují retrospektivní aplikaci určitých ustanovení jiných IAS/IFRS.

K povinným výjimkám patří:

- výjimky související s vyřazením finančních aktiv a závazků,
- výjimky z oblasti zajišťovacího účetnictví
- výjimky v případě klasifikace a oceňování finančních aktiv,
- výjimky v případě vyjádření minoritních kapitálových účastí,
- výjimky v případě vložených derivátů.

4 Praktická aplikace IFRS ve vybrané společnosti

V první části této kapitoly jsou v podmínkách konkrétní společnosti analyzovány rozdíly ve vykazování vybraných položek, které nastávají při prvním převodu na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. V oblasti komponentního odpisování a významných náhradních dílů byl vybrán pouze jeden konkrétní příklad, na kterém byl vyčerpávajícím způsobem ukázán postup při prvním převodu na IFRS a následný vliv na účetní výkazy. Druhá část této kapitoly se zabývá několika oblastmi, které by při prvním převodu v podmínkách analyzované společnosti neměly náplň, ale jejich požadavky na vykazování se liší od vykazování dle IFRS. V poslední části je sestaven výkaz o finanční pozici a výsledovka dle IFRS.

4.1 Představení společnosti

Název: Elspol spol. s.r.o.
Sídlo: Mírová 563, Řepiště 739 31
Právní forma: právnická osoba – společnost s ručením omezeným
Datum vzniku: 12.11.1991
Základní kapitál: ke dni 31.12.2011 činí základní kapitál společnosti 10 331 tis. Kč
Osoby s 20 % a vyšším podílem na základním kapitálu: společnost má jediného vlastníka se 100 % obchodním podílem

Společnost je elektromontážní firma orientována na výstavbu sítí vysokého napětí a nízkého napětí. Společnost se dále zabývá údržbou komunikací v zimním období, prováděním stavebních prací, prováděním zemních prací a výstavbou komunikací pro pěší a motorová vozidla.

Společnost je vrcholově řízena ředitelem, který zároveň vykonává funkci obchodního a ekonomického ředitele. Jeho přímým podřízeným je výrobní ředitel.

Základní informace

Účetním obdobím společnosti je kalendářní rok. Rozvahovým dnem je 31. prosinec kalendářního roku. K tomuto datu je sestavena účetní závěrka, která bude předmětem převodu na IFRS. Účetní jednotka se nepodílí na základním kapitálu žádné jiné společnosti.

Společnost evidovala k datu sestavení účetní závěrky průměrný přepočtený stav zaměstnanců ve výši 62. Z toho 9 zaměstnanců zastává řídicí pracovní pozice. V tomto čísle není zahrnut ředitel společnosti, který je odměňován jako společník.

Základní údaje získané z účetní závěrky

Účetní jednotka sestavuje účetní závěrku v plném rozsahu, jejíž součástí je rozvaha, výkaz zisků a ztrát a příloha k účetní závěrce.

Tab. 4.1. Základní a vlastní kapitál

| Účetní období | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 |
|----------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Vlastní kapitál | 39 872 tis. | 42 419 tis. | 52 567 tis. | 36 797 tis. |
| Základní kapitál | 10 331 tis. | 10 331 tis. | 10 331 tis. | 10 331 tis. |

Zdroj: Výroční zpráva Elspol spol. s.r.o. za rok 2011

Z tabulky je patrné, že základní kapitál společnosti tvoří 28 % vlastního kapitálu společnosti. Základní kapitál je stejný od založení účetní jednotky. Sto procentní podíl na základním kapitálu náleží jednateli podniku.

Tab. 4.2. Zisk před a po zdanění

| Účetní období | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 |
|----------------------|-------------|-------------|-------------|--------------|
| Zisk před zdaněním | 6 135 tis. | 5 386 tis. | 13 790 tis. | -13 464 tis. |
| Zisk po zdanění | 4 501 tis. | 3 897 tis. | 11 370 tis. | -13 432 tis. |

Zdroj: Výroční zpráva Elspol spol. s.r.o. za rok 2011

Z tabulky vyplývá, že společnost za účetní období roku 2011 poprvé po dlouhém období ziskovosti vykázala ztrátu. Důvodem ztráty bylo podcenění celospolečenského trendu poklesu stavební výroby. Společnosti se taktéž nepodařilo realizovat objem zakázek ve výši roku 2010. I když byl výsledek hospodaření v roce 2011 záporný, tak se společnosti podařilo udržet stávající postavení na trhu v tomto oboru podnikatelské činnosti.

Za rok 2011 evidovala společnost osobní náklady vynaložené na zaměstnance společnosti v celkové výši 25 572 tis. Kč. Z toho:

| | |
|---------------------------------|-----------------|
| mzdové náklady | 18 167 tis. Kč, |
| náklady na sociální zabezpečení | 6 062 tis. Kč, |
| sociální náklady | 1 343 tis. Kč. |

Účetní jednotka neevidovala žádné významné skutečnosti po rozvahovém dni. Společnost nerealizuje aktivity v oblasti výzkumu a vývoje a nemá organizační složku v zahraničí. Podnik nevlastní nebo nevydává cenné papíry (akcie či dluhopisy). Ke dni sestavení výroční zprávy nebyla účetní jednotce známa žádná cenová, úvěrová nebo kurzovní rizika související s tokem hotovosti. Společnost se již několik let snaží uspět ve výběrových řízeních v okolních státech. V těchto výběrových řízeních se jí nedaří uspět. Na základě této skutečnosti společnost zvažuje variantu přechodu na IFRS.

4.2 Metodika převodu vybraných položek z ČÚL na IFRS

Následující části práce jsou plně věnovány hlavním rozdílům, které vznikají při prvním převodu účetních výkazů na výkazy sestavené v souladu s IFRS. Důraz byl kladen na rozdíly ve vykazování dlouhodobého majetku, nákladů a výnosů. Rozdílné požadavky na vykazování způsobují, že dochází ke změnám hodnot zachycených ve výkaze o finanční pozici a výsledovce dle IFRS. Toto má v konečném důsledku vliv na finální výsledek hospodaření účetní jednotky.

4.2.1 Drobný dlouhodobý majetek

Společnost vede své účetnictví v souladu s českou účetní legislativou, z čehož vyplývá, že v rozvaze nevykazuje drobný dlouhodobý majetek (dále jen DDM) s dobou použitelnosti delší než jeden rok. DDM je společnosti evidován v samostatné evidenci dle názvu, počtu kusů a ceny a dále minimálně k datu uzavření účetních knih v podrozvahové evidenci na účtu č. 750 028. Jedná se o majetek, který je účtován jako materiál přímo do spotřeby na příslušný nákladový účet. O DDM se účtuje na účtech účtové skupiny 501 300. Do této skupiny majetku spadá veškerý dlouhodobý hmotný majetek, jehož pořizovací cena je v rozmezí od 3 tisíc Kč do 40 tisíc Kč (popřípadě od 7 tisíc Kč do 60 tisíc Kč u drobného dlouhodobého nehmotného majetku). Drobný dlouhodobý majetek je společností řádně inventarizován a jeho hodnota za vykazované období dosáhla hodnoty 5 496 tis. Kč.

Výše zmíněná částka bude předmětem prvního převodu, jelikož položky tvořící tuto částku splňují dle Koncepčního rámce definici aktiva. Položky drobného majetku jsou účetní jednotkou využívány déle než jedno účetní období a dále jsou používány při výrobě, při poskytování služeb a pro administrativní účely. Tyto skutečnosti splňují požadavky IAS 16 pro vykazování majetku v dlouhodobých aktivech. Převod této položky ovlivní hodnoty ve výkaze o finanční pozici i výsledovku dle IFRS.

Pro přehlednost výpočtů bude uvažováno, že veškerý drobný dlouhodobý majetek pořídila společnost 1. ledna roku 2011 a doba odpisování majetku je 3 roky. Je důležité zdůraznit, že v praxi by musel být tento typ majetku analyzován po jednotlivých položkách. Dále by musel být analyzován i majetek pořízený v předchozích účetních obdobích, jehož zpětné vykázání by významnou měrou ovlivňovalo výsledek hospodaření minulých let.

Oceňování

Společnost oceňuje pořízený dlouhodobý majetek pořizovací cenou. Tento způsob oceňování je v souladu s oceňovací bází IFRS (oceňování na bázi historických nákladů).

Odpisování

Společnost využívala v roce 2011 pouze rovnoměrného způsobu odpisování. Účetní jednotka odepisuje veškerý majetek na základě doby použitelnosti majetku. Tento způsob odpisování je v souladu s požadavkem standardu IAS 16.

Tab. 4.3. Rozvaha – metodika převodu DDM v tis. Kč

| Položka rozvahy | ČÚL brutto | ČÚL netto | Úprava | IFRS brutto | IFRS netto |
|--|-------------------|------------------|---------------|--------------------|-------------------|
| Aktiva celkem | 125 572 | 82 943 | + 5 496 | 131 068 | 86 760 |
| Samostatné movité věci a soubory movitých věcí | 48 656 | 14 133 | + 5 496 | 19 629 | 17 950 |
| Vliv na VH dle IFRS | - | - | + 3 817 | - | - |

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce je zachycena změna související s vykázáním drobného dlouhodobého majetku v rozvaze. Celková brutto hodnota aktiv se zvýšila o částku odpovídající celkové hodnotě drobného dlouhodobého majetku evidovaného v podrozvahové evidenci účetní jednotky. Jelikož se jedná o dlouhodobý majetek, tak se k tomuto majetku tvoří účetní odpisy. Jedná se o majetek, který je odpisován tři roky. Výpočet ročního odpisu vypadá následovně:

$(5\,496/36)*11 = 1\,679$. Majetek se začíná účetně odepisovat od prvního dne následujícího po měsíci, ve kterém byl majetek zařazen do užívání. IFRS tímto způsobem vykazování rozmělnují náklady na pořízení dlouhodobého majetku do více účetních období.

Tab. 4.4. Výkaz zisků a ztrát – metodika převodu DDM v tis. Kč

| Položka VZ a Z | ČÚL | Úprava | IFRS |
|---|--------|---------|--------|
| Spotřeba materiálu a energie | 39 487 | - 5 496 | 33 991 |
| Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku | 8 048 | + 1 679 | 9 727 |

Zdroj: vlastní zpracování

Tato tabulka přehledně znázorňuje změny položek ve výkazu zisků a ztrát, které jsou způsobeny zařazením drobného dlouhodobého majetku do rozvahy. Drobný dlouhodobý majetek snížil v celkové výši náklady na spotřebu materiálu a energie a zároveň došlo ke zvýšení položky odpisů dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku o částku rovnajícímu se ročnímu účetnímu odpisu tohoto majetku.

4.2.2 Významné náhradní díly

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví mají na rozdíl od ČÚL odlišný pohled na problematiku vykazování významných náhradních dílů. Významné náhradní díly, které se stanou součástí dlouhodobého majetku, je potřeba v souladu s ustanovením standardu IAS 16 vykazovat jako dlouhodobý majetek. Významné náhradní díly se liší od zásob, které jsou součástí běžného koloběhu výroby či obchodní činnosti, zejména rozdílnou likvidností, která je způsobena odlišným způsobem využití v rámci účetní jednotky. Účetní jednotka eviduje více položek významných náhradních dílů, které by byly předmětem prvního převodu. Pro aplikaci metodiky převodu byl vybrán následující majetek.

Podnik si v měsíci červnu roku 2011 zakoupil do stolárny sadu vyměnitelných řezacích nástavců, které se budou měnit po třech letech používání. Celková cena činila 315 000 Kč. Řezací nástavce byly identifikovány jako majetek, který se váže k pile. Jedná se o řezací nástavce, které jsou využívány pro různé druhy dřeva a různé typy řezů.

Vykázání nákupu řezacích nástavců dle ČÚL

Tento nákup byl v roce 2011 zaúčtován v souladu s ČÚL do nákladů v celé své výši. Došlo tedy k jednorázovému ovlivnění provozních nákladů daného účetního období.

Vykázání řezacích nástavců dle IFRS

Ustanovení standardu IAS 16 požaduje, aby byl tento majetek účetní jednotky zařazen do dlouhodobého majetku. Na základě této skutečnosti začne být daný majetek odepisován a bude rovnoměrně ovlivňovat výši provozních nákladů po celou dobu jeho životnosti. Nástavce budou odepisovány rovnoměrně a účetní odpis za rok 2011 bude činit 52 500 Kč.

Tab. 4.5. Výpočet účetních odpisů

| Rok | Výše účetního odpisu | Zůstatková cena majetku |
|------------|-----------------------------|--------------------------------|
| 2011 | 52 500 Kč | 262 500 Kč |
| 2012 | 105 000 Kč | 157 500 Kč |
| 2013 | 105 000 Kč | 52 500 Kč |
| 2014 | 52 500 Kč | 0 Kč |

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.6. Rozvaha – metodika zařazení významného náhradního dílu v tis. Kč

| Položka rozvahy | ČÚL brutto | ČÚL netto | Úprava | IFRS brutto | IFRS netto |
|--|-------------------|------------------|---------------|--------------------|-------------------|
| Aktiva celkem | 125 572 | 82 943 | + 315 | 125 887 | 83 205 |
| Samostatné movité věci a soubory movitých věcí | 48 656 | 14 133 | + 315 | 48 971 | 14 395 |
| Vliv na VH dle IFRS | - | - | + 262 | - | - |

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.7. Výkaz zisků a ztrát – metodika převodu významných náhradních dílů v tis. Kč

| Položka výkazu zisků a ztrát | ČÚL | Úprava | IFRS |
|---|------------|---------------|-------------|
| Spotřeba materiálu a energie | 39 487 | - 315 | 39 172 |
| Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku | 8 048 | + 53 | 8 101 |

Zdroj: vlastní zpracování

Z výše uvedených tabulek vyplývá, že přechod na IFRS by v roce 2011 významnou měrou ovlivnil celkový výsledek hospodaření účetní jednotky. Pokud by došlo k pořízení majetku před rokem 2011, došlo by taktéž k ovlivnění rozvahové položky výsledek hospodaření minulých let.

4.2.3 IAS 40 - Investice do nemovitostí

IFRS kladou velký důraz na rozlišování majetku s důrazem na posouzení budoucího záměru s daným majetkem. Na základě komunikace se zaměstnancem společnosti bylo zjištěno, že nemovitost na ulici Švermova splňuje podmínky dle IFRS pro vykázání v položce „investice do nemovitostí“. Jedná se o nebytové prostory ve vlastnictví společnosti, které jsou pronajímány. Rozvahová brutto hodnota pronajímané nemovitosti činí 1 636 434 Kč. Rozvahová netto hodnota činí 409 tis. Kč. Budova je odpisována rovnoměrným způsobem po dobu 20 let. Doba odpisování souhlasí s očekávanou dobou životnosti budovy. V roce 2011 došlo k 15. rovnoměrnému ročnímu odpisu budovy. Roční odpis činí 81 821 Kč. K 31.12.2011 je suma opravek 1 227 325 Kč. Standard IAS 40 povoluje oceňovat na bázi historických cen, nicméně upřednostňuje oceňování ve fair value. V tomto případě bylo rozhodnuto, že bude ponecháno ocenění na bázi historické ceny. Standard IAS 40 požaduje v této situaci zveřejnit fair value v příloze účetní závěrky. Pokud by ocenění ve fair value bylo vyšší než účetní zůstatková cena, muselo by dojít k proúčtování tohoto rozdílu. Jedná se o rozdíl z přecenění. Vzniklý rozdíl by se proúčtoval výsledkově a došlo by ke zvýšení rozvahových položek investice do nemovitostí a výsledek hospodaření minulých let.

Tab. 4.8. Metodika převodu – investice do nemovitostí v tis. Kč

| Položka rozvahy | ČÚL brutto | ČÚL netto | Úprava | IFRS brutto | IFRS netto |
|--------------------------|-------------------|------------------|---------------|--------------------|-------------------|
| Stavby | 28 993 | 22 617 | - 1 636 | 27 357 | 22 208 |
| Investice do nemovitostí | - | - | + 1 636 | 1 636 | 409 |

Zdroj: vlastní zpracování

Tato operace při prvním převodu nemá vliv na celkovou hodnotu aktiv. Jedná se o pouhý přesun mezi položkami rozvahy.

4.2.4 IFRS 5 - Dlouhodobá aktiva držaná k prodeji a ukončované činnosti

Jedná se o dlouhodobá aktiva, která účetní jednotka pořídila za účelem následného prodeje. Dlouhodobé aktivum musí být neustále připraveno k promptnímu prodeji. Prodej musí být vysoce pravděpodobný a musí být schválen vyšším orgánem společnosti. Při schválení prodeje je zároveň potřebné zahájit proces hledání potencionálního kupujícího. Hledání kupujícího by nemělo překročit délku jednoho roku. U majetku učeného k prodeji dochází k zastavení odpisování.

Při analýze dlouhodobých aktiv společnosti nebylo nalezeno žádné aktivum, které by společnost usilovala v blízké době prodat a splňovalo by požadavek standardu IFRS 5 pro samostatné vykázání ve výkaze o finanční pozici. V konečném výkazu o finanční pozici podle IFRS tato položka nebude uvedena.

4.2.5 Komponentní odpisování

Komponentní odpisování je v podmínkách české účetní legislativy pouze dobrovolné. Na druhou stranu standard IAS 16 vyžaduje povinnost komponentně odpisovat v případech, ve kterých jsou pořizovací náklady spojené s nákupem příslušné komponenty signifikantní k celkovým pořizovacím nákladům předmětného dlouhodobého hmotného majetku. Samostatně odpisována komponenta by měla mít nižší dobu životnosti než předmětný dlouhodobý hmotný majetek. Společnost neodepisuje žádný majetek ve své evidenci komponentním způsobem. Společnost netvoří rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku.

Z většího množství majetku splňující tuto podmínku byl pro ilustraci metodiky převodu na IFRS vybrán následující majetek.

Společnost pořídila v lednu roku 2007 vibrační válec v celkové ceně 610 000 Kč. U tohoto válce musí dojít po 4 letech užívání k výměně motoru. Motor byl pořízen za 150 000 Kč. Doba životnosti této komponenty je 4 roky.

Tab. 4.9. Vykazování komponenty dle ČÚL

| Rok | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 |
|---|-------------|-------------|-------------|-------------|----------------|
| Zaúčtované účetní odpisy (včetně komponenty) | 69 896 | 76 250 | 76 250 | 76 250 | 76 250 |
| Zůstatková cena | 540 104 | 463 854 | 387 604 | 311 354 | 235 104 |
| Výměna součástí válce po 4 letech provozu | | | | | 150 000 |
| Vliv na velikost provozních nákladů | + 69 896 | + 76 250 | + 76 250 | + 76 250 | + 226 250 |

Zdroj: vlastní zpracování

Při výpočtu odpisů bylo vycházeno z pořizovací ceny 610 000 Kč. Majetek byl pořízen 15. ledna 2007 a doba odpisování je 8 let. K výměně součástí válce dochází jednou za čtyři roky. Výměna byla provedena v lednu roku 2011. Z tabulky je patrné, že dochází k nerovnoměrnému ovlivňování výsledku hospodaření v jednotlivých letech. Způsobuje to jednorázové uplatnění nákladů na pořízení nové součásti ježkového vibračního válce. Česká účetní legislativa vyrovnává tuto nerovnost povinnou tvorbou rezervy na výměnu části vibračního válce.

Tab. 4.10. Vykazování komponenty dle IFRS

| Text | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 |
|--|-------------|-------------|-------------|-------------|----------------|
| Zaúčtované účetní odpisy (bez komponenty) | 52 708 | 57 500 | 57 500 | 57 500 | 57 500 |
| Zaúčtované účetní odpisy komponenty | 34 375 | 37 500 | 37 500 | 37 500 | 37 500 |
| Zůstatková cena včetně komponenty | 522 917 | 427 917 | 332 917 | 237 917 | 292 917 |
| Vliv na velikost provozních nákladů | + 87 083 | + 95 000 | + 95 000 | + 95 000 | + 95 000 |

Zdroj: vlastní zpracování

Při výpočtu komponentních odpisů je nutné odečíst od celkové pořizovací ceny hodnotu komponenty. Komponenta v pořizovací ceně 150 000 Kč je odpisována rovnoměrně po dobu čtyř let. Po této době je nutné zakoupit novou komponentu, která zvýší zůstatkovou

cenu včetně komponenty o pořizovací cenu tj. 150 000 Kč. Z tabulky je patrné, že velikost provozních nákladů a následný výsledek hospodaření jsou komponentním přístupem k odpisování každý rok ovlivněny stejnou výší. V účetním výkaznictví dle IFRS není povolena tvorba rezerv, protože při povinném komponentním odpisování ztrácí tento úkon smysl.

Tab. 4.11. Komponentní odpisování – metodika převodu v roce 2011 v tis. Kč

| Položka rozvahy | ČÚL netto | Úprava | IFRS netto |
|--|------------------|---------------|-------------------|
| Aktiva celkem | 82 943 | + 58 | 83 001 |
| Samostatné movité věci a soubory movitých věcí | 14 133 | + 58 | 14 191 |
| Položka VZ a Z | ČÚL netto | Úprava | IFRS netto |
| Odpisy DH a NM | 8 048 | + 19 | 8 067 |
| Spotřeba materiálu a energie | 39 487 | - 150 | 39 337 |
| VH minulých let | 39 062 | - 73 | 38 989 |

Zdroj: vlastní zpracování

Hodnota majetku se ve výkaze o finanční pozici dle IFRS zvýší o 57 813 Kč. Tato částka byla zjištěna odečtem zůstatkové ceny včetně komponenty (viz tabulka 4.10) od zůstatkové ceny majetku v roce 2011 (viz tabulka č. 4.9.). Hodnota odpisů dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku se ve výkaze zisků a ztrát zvýší o 18 750. Hodnota účetního odpisu komponenty ve výši 95 000 tis. se odečte od hodnoty účetního odpisu dle ČÚL ve výši 76 250 tis.

Odložená daň

Dle metodické pomůcky pro auditory je v ČÚL problematika související s odloženými daněmi řešena konzistentně s IFRS.[17] V následující tabulce je uveden výpočet odložené daně, vyplývající z rozvahového přístupu. Povinnost účtovat o odložené dani vzniká z titulu přechodného rozdílu mezi účetní hodnotou aktiva či závazku v rozvaze a jejich daňovou základnou.

Tab. 4.12. Výpočet odložené daně v tis. Kč

| Zůstatkové ceny | ÚZC | DZC | Rozdíl + aktivní - pasivní | Daň | Odložená daň |
|--------------------------|--------|--------|----------------------------------|------|--------------|
| DDM | 17 950 | 14 133 | - 3 817 | 19 % | - 725 |
| Významný náhradní díl | 14 395 | 14 133 | - 262 | 19 % | - 50 |
| Komponenta | 14 191 | 14 133 | - 58 | 19 % | - 11 |
| Celkem | - | - | - | - | - 786 |

Zdroj: vlastní zpracování

Změna vykazování výše zmíněného majetku zapříčinila povinnost pro účtování o odložené dani. Z tabulky vyplývá, že změna ve vykazování způsobila vznik odloženého daňového závazku. Odložený daňový závazek vznikl, protože se zvýšila účetní hodnota majetku. Daňová základna majetku se nezměnila. Společnost ke konci roku evidovala pouze odložený daňový závazek vy výši 84 tis. Kč. Na základě provedených změn dojde ke zvýšení této rozvahové položky o 786 tis. na 870 tis. Kč.

4.2.6 Náklady příštích období

IFRS kladou velký důraz na dělení položek rozvahy na krátkodobé a dlouhodobé. Společnost vykázala v této položce náklady související s operativním leasingem, náklady na veřejné zakázky a dlouhodobě předplacená parkovací místa před sídlem firmy. Konečný stav účtu 381 se promítá dle ČÚL do rozvahy v položce „náklady příštích období“. Jedná se o 371 tis. Kč. Při analýze účtu číslo 381 bylo zjištěno, že 214 tis. Kč spadá do dlouhodobých aktiv.

Tab. 4.13. Náklady příštích období – metodika převodu v tis. Kč

| Položka rozvahy | ČÚL |
|---|-------------|
| Náklady příštích období | 371 |
| Položka výkazu o finanční pozici | IFRS |
| Ostatní krátkodobá aktiva | 167 |
| Ostatní dlouhodobá aktiva | 214 |

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.7 Příjmy příštích období

Podnik účtuje na rozvahovém účtu číslo 385 o veškerých částkách, které nebyly k rozvahovému dni uhrazeny. Jedná se o transakce, které věcně a časově souvisí s účetním obdobím. K rozvahovému dni evidovala společnost na tomto účtu 183 tis. Kč. Jak již bylo nastíněno výše, IFRS na rozdíl od ČÚL nemají samostatnou skupinu pro vykazování časového rozlišení. Proto i hodnota v příjmech příštích období bude předmětem prvního převodu a dojde k přesunu mezi položkami rozvahy.

Tab. 4.14. Příjmy příštích období – metodika převodu v tis. Kč

| Položka rozvahy | ČÚL |
|---|-------------|
| Příjmy příštích období | 183 |
| Položka výkazu o finanční pozici | IFRS |
| Ostatní krátkodobá aktiva | 183 |

Zdroj: vlastní zpracování.

4.2.8 Výdaje příštích období

Výdaje příštích období jsou náklady, které věcně a časově spadají do běžného účetního období. Účetní jednotka vykazuje tyto výdaje na rozvahovém účtu č. 383 v celkové výši 255 tis. Kč. Položky vykazované dle ČÚL ve výdajích příštích období splňují definici závazků Koncepčního rámce. Tyto závazky musí být při prvním převodu taktéž rozčleněny na krátkodobé závazky a dlouhodobé závazky.

Částka obsahuje platbu ve výši 245 tis. za zábor půdy v roce 2011, kdy si společnost pouze dohodla platbu v účetním období 2012. Dále 8 654 Kč za přepravu v roce 2011. Zbytek připadal na malé bezvýznamné položky. Záměr společnosti byl tyto platby uhradit hned v následujícím účetním období. Z tohoto důvodu jsou tyto výdaje klasifikovány jako krátkodobé závazky a ve výkaze o finanční pozici dle IFRS budou zohledněny v plné výši v položce krátkodobých závazků.

Tab. 4.15. Výdaje příštích období – metodika převodu v tis. Kč

| Položka rozvahy | ČÚL |
|---|-------------|
| Výdaje příštích období | 255 |
| Položka výkazu o finanční pozici | IFRS |
| Ostatní krátkodobé závazky | 255 |
| Ostatní dlouhodobé závazky | - |

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.9 Dohadné účty pasivní

Společnost eviduje k rozvahovému dni na účtu 389 hodnotu 212 tis. Kč. Jsou zde zaúčtovány zejména nevyfakturované dodávky, ke kterým není k dispozici doklad. Tyto položky splňují dle Koncepčního rámce definici závazku. Převod mezi položkami je obdobný jako v předchozích případech. Na tomto účtu mohou být dále dle ČÚL zaúčtovány závazky vůči zaměstnancům či rezervy, jež musí být taktéž rozčleněny do příslušných položek výkazu o finanční pozici dle IFRS.

Tab. 4.16. Dohadné účty pasivní – metodika převodu v tis. Kč

| Položka rozvahy | ČÚL |
|---|-------------|
| Dohadné položky pasivní | 212 |
| Položka výkazu o finanční pozici | IFRS |
| Ostatní krátkodobé závazky | 212 |

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.10 Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace

Společnost vykázala za sledované období ve výnosech 5 246 tis. v položce změna stavu zásob vlastní činnosti a 330 tis. v položce aktivace. IFRS zaujímají v této oblasti jiný pohled, protože hodnoty v těchto položkách považují za provozní náklady. Na základě této skutečnosti dochází při prvním převodu na IFRS k přesunu těchto hodnot z provozních

výnosů do provozních nákladů. Tento přesun nemá vliv na výsledek hospodaření, jelikož se tyto položky v provozních nákladech vykážou s opačným znaménkem.

4.2.11 Kurzové zisky a ztráty

Problematika vykazování kurzových zisků a kurzových ztrát se taktéž zařazuje mezi ty oblasti, jejichž způsob vykazování dle ČÚL se liší od způsobu vykazování dle IFRS. U společnosti se zaúčtované kurzové ztráty projevují v položce ostatních finančních nákladů ve výkaze zisků a ztrát. Kurzové zisky se projevují v položce ostatních finančních výnosů. IFRS požaduje vykázání výše zmíněných rozdílů v samostatné položce „Zisk z kurzových rozdílů“. Hodnota ostatních finančních nákladů ke dni prvního převodu činí 277 tis. Kč a hodnota ostatních finančních výnosů činí 66 tis. Kč.

Částka ostatních finančních nákladů se dle hlavní účetní knihy skládá z:

kurzových ztrát z přepočtu měny: kurzové ztráty EUR ČSOB 43 913 Kč

kurzové ztráty EUR KB 8 763 Kč

kurzových ztrát z přepočtu pohledávek a závazků ke dni sestavení účetní závěrky: 102 Kč

bankovních poplatků, jejichž celková suma dle hlavní účetní knihy je 224 536 Kč.

Částka ostatních finančních výnosů se dle hlavní účetní knihy skládá z:

Kurzových zisků, jejichž celková suma dle hlavní účetní knihy činí 65 658 Kč.

Tab. č. 4.17. Kurzové zisky a ztráty – metodika převodu v tis. Kč

| Položka výsledovky | IFRS |
|--------------------------|------|
| Zisk z kurzových rozdílů | + 13 |

Zdroj: vlastní zpracování

Částka + 13 tis. Kč je spočtena jednoduchým odečtením celkového součtu kurzových výnosů od celkového součtu kurzových nákladů.

Výpočet: $65\,658 - (43\,913 + 8\,763 + 102) = + 13$ tis. Kč.

Částka připadající k bankovním poplatkům bude dle IFRS vykázána ve výsledovce v položce „Ostatní náklady“.

Tab. č. 4.18. Jiné provozní náklady – metodika převodu v tis. Kč

| Položka výsledovky | IFRS |
|---------------------------|-------------|
| Ostatní náklady | + 225 |

Zdroj: vlastní zpracování

IFRS tímto způsobem vykazování zpřehledňují uživatelům účetní závěrky pohled na celkové ovlivnění výsledku hospodaření kurzovými rozdíly.

4.2.12 Výnosové úroky

Výnosové úroky jsou jako veškeré ostatní výnosy upraveny standardem IAS 18 (Výnosy). Účetní jednotka vykáže výnosové úroky, pokud lze částku připadající na výnos spolehlivě ocenit nebo je vysoce pravděpodobné, že budoucí finanční užitek související s úrokovou transakcí poteče do účetní jednotky. Účetní jednotka evidovala v analyzovaném účetním období 36 tis. Kč na výnosech z úroků. Česká účetní legislativa dovoluje v této položce vykazovat veškeré výnosové úroky účetní jednotky. Standard IAS 18 povoluje do této položky uvádět pouze úroky plynoucí od finančních institucí. Společnost dosud u této položky evidovala i úroky za pozdní platby svých zákazníků. Celková výše těchto plateb činila 12 tis. Kč. V následující tabulce je znázorněn přechod částek mezi výnosovými položkami.

Tab. 4.19. Výnosové úroky – metodika převodu v tis. Kč

| Položka | ČÚL | Úprava | IFRS |
|------------------------------|------------|---------------|-------------|
| Výnosové úroky (finanční VH) | +36 | -12 | +24 |
| Ostatní výnosy | - | +12 | +12 |

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.13 Mimořádné výnosy a mimořádné náklady

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví neupravují samostatné vykazování mimořádných nákladů či mimořádných výnosů. Hodnoty, které jsou dle ČÚL vykazány jako mimořádné náklady či výnosy musí být při prvním převodu na IFRS převedeny do oblasti provozních nákladů a provozních výnosů. Společnost evidovala k poslednímu dni účetního období mimořádné provozní náklady ve výši 69 tis. Kč a mimořádné provozní výnosy ve výši 30 tis. Kč. IFRS vykazují tyto náklady dohromady v položce „Ostatní náklady“. Metodika převodu mezi jednotlivými položkami je ukázána v následující tabulce.

Tab. 4.20. Mimořádné náklady a mimořádné výnosy – metodika převodu v tis. Kč

| Položka | ČÚL |
|--------------------------|------|
| Mimořádné náklady | - 69 |
| Mimořádné výnosy | + 30 |
| Ostatní náklady dle IFRS | - 39 |

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky je patrné, že hodnota jiných provozních nákladů dle IFRS je spočtena jednoduchým odečtením mimořádných výnosů od mimořádných nákladů.

4.3 Metodika převodu významných položek

V následujících podkapitolách jsou popsány vybrané oblasti, které by v analyzované společnosti při prvním převodu na IFRS neměly náplň, ale v ostatních společnostech by se mohly řadit k významným položkám převodu.

4.3.1 Výzkum a vývoj

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví mají na problematiku výzkumu a vývoje mnohem komplexnější pohled než ČÚL. Česká účetní legislativa vykazuje v rozvaze nehmotné výsledky výzkumu a vývoje jako samostatnou položku. Příkladem jsou projekty nebo nově vyvinuté technologické postupy, které jsou aktivovány do rozvahy. IFRS pohlíží

na výsledky nehmotného výzkumu a vývoje mnohem komplexnějším způsobem, což souvisí s rozdílným pohledem na celou problematiku vykazování nehmotných aktiv dle IFRS. Standard IAS 38 (Nehmotná aktiva) upravuje samostatně fázi výzkumu a fázi vývoje.

Fáze výzkumu

Náklady na výzkum a vývoj nejsou v této fázi aktivovány do rozvahy, protože v této fázi není možné předpovědět budoucí ekonomický prospěch. Náklady na výzkum a vývoj jsou v této fázi účtovány do nákladů v období, ve kterém došlo k jejich vzniku.

Fáze vývoje

Účetní jednotka je v této fázi schopna předpovědět budoucí ekonomický prospěch a náklady na vývoj lze tedy vykázat v rozvaze za splnění podmínek stanovených IFRS.

Náklady vzniklé ve fázi výzkumu, které jsou vykazovány v rozvaze sestavené dle české účetní legislativy, jsou při převodu vyloučeny ze zahajovací rozvahy dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Společnost neeviduje žádné náklady, které by vynakládala na výzkum či vývoj. Položka rozvahy nehmotné výsledky výzkumu a vývoje zůstává dle českých účetních předpisů prázdná. V následující převodní tabulce jsou uvedeny změny ve výkazech, které by nastaly při prvním převodu na IFRS, pokud by daná společnost evidovala náklady spojené s výzkumem a vývojem.

Tab. 4.21. Výzkum a vývoj – metodika převodu v tis. Kč

| Položka výkazu | ČÚL | Úprava | IFRS |
|---|----------------|----------------|----------------|
| Aktiva celkem | 200 000 | -50 000 | 150 000 |
| Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje | 200 000 | -50 000 | 150 000 |
| Pasiva celkem | 200 000 | -50 000 | 150 000 |
| Nerozdělený zisk minulých let | 200 000 | -50 000 | 150 000 |

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky je zřejmá míra ovlivnění položek aktiv a pasiv, která je způsobena nezahrnutím vynaložených nákladů na výzkum do položek rozvahy. Z tabulky je patrné, že o hodnotu nákladů na výzkum je celková hodnota aktiv v rozvaze snížena o 50 000 Kč. Zároveň dochází o tuto částku ke snížení hodnoty nerozdělného zisku minulých let. Hodnota

nerozděleného zisku z minulých let se snížila v návaznosti na zvýšení provozních nákladů, ke kterému došlo ve výkazu zisků ztrát. Jelikož se náklady na výzkum dle IFRS účtují jako náklad období, ve kterém byl tento náklad vynaložen – uvažujeme, že k vynaložení nákladu na výzkum došlo v účetním období před rokem 2011.

4.3.2 Leasing

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví kladou odlišné požadavky na vykazování finančního leasingu než česká účetní legislativa. V české účetní legislativě se finanční leasing vykazuje rovnoměrně v nákladech po dobu leasingu. Účetní jednotka v pozici nájemce neaktivuje majetek, který je předmětem finančního leasingu do své rozvahy. Kritici české účetní legislativy tento pohled na vykazování leasingu zpochybňují, jelikož tento způsob vykazování leasingu zapříčiňuje podhodnocení aktiv účetní jednotky.

Pohled IFRS na tuto problematiku je velmi odlišný, protože IFRS požadují, aby byl předmět finančního leasingu rovnou zařazen do rozvahy (majetku) účetní jednotky. Leasing je podrobně upraven ve standardu IAS 17 (Leasingy).

Společnost eviduje pouze dvě smlouvy na operativní leasing. Tyto smlouvy neindikují, že by mohly být dle IAS 17 považovány za finanční leasing. Nájemce nepřebírá všechna rizika a přínosy spojené s vlastnictvím aktiva a doba leasingu je kratší než podstatná životnost předmětných aktiv. Vykazování operativního leasingu dle české účetní legislativy je velmi podobné úpravě podle IFRS. Leasingové platby se rovnoměrně promítají do nákladů po dobu trvání leasingu. Operativní pronájem neovlivní výslednou podobu účetních výkazů dle IFRS. Na základě provedené analýzy bylo zjištěno, že společnost ve své podrozvahové evidenci nemá žádný majetek, který by splňoval definici IFRS pro finanční leasing.

Problematika převodu finančního leasingu je velice obsáhlá a její komplexní rozbor by si vyžádal mnohem více prostoru, než dovoluje rozsah a téma diplomové práce. Z tohoto důvodu bude nastíněna pouhá metodika převodu při zachycení finančního leasingu v majetku nájemce. To znamená, že budou nastíněny změny v položkách účetních výkazů, které nastanou při převedení předmětu finančního leasingu do majetku společnosti. V úpravách je kalkulováno s finančním leasingem, jehož smlouva by nabyla účinnosti během roku, za který se provádí převod.

Úpravy v rozvaze

- a) Navýšení brutto hodnoty aktiv o pořizovací cenu aktiva
- b) Navýšení netto hodnoty aktiv (brutto hodnota – odpis aktiva v daném roce)
- c) Navýšení krátkodobých závazků v pasivech
 - jedná se o součet poměrných částí leasingových splátek, které připadají na úhradu závazku z finančního leasingu, k jehož zaplacení dojde do jednoho roku
- d) Navýšení dlouhodobých závazků v pasivech
 - jedná se o součet poměrných částí leasingových splátek, které připadají na úhradu závazku z finančního leasingu, k jehož zaplacení dojde za déle než jeden rok

Úpravy ve výkazu zisků a ztrát

- a) Navýšení položky odpisů o odpis, který připadá na daný rok (viz bod 2b)
- b) Navýšení nákladových úroků
 - jedná se o součet poměrných částí leasingových splátek uhrazených za účetní období, která připadají na úhradu úroku z finančního leasingu

Ve výkaze o finanční pozici dle IFRS jsou závazky související s finančním leasingem vykazovány na samostatném řádku s názvem „závazky z finančního leasingu“.

4.3.3 Rezervy a závazky vůči zaměstnancům

Na základě konzultace se zaměstnancem společnosti bylo zjištěno, že společnost netvoří rezervy na mzdy a dovolenou. K rozvahovému dni vykazovala společnost 1 065 tis. Kč na závazcích vůči zaměstnancům. Standard IAS 37 (Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky) dovoluje vykázat rezervu:

- „Pokud má podnik současný závazek, vzniklý jako důsledek minulé události, který splňuje obecnou definici rozvahově vykazovaného závazku uvedenou v Koncepčním rámci; tedy
- Pokud je pravděpodobné, že k vypořádání závazků bude nezbytný odtok prostředků představující ekonomický prospěch; a
- Závazek lze spolehlivě ocenit.“¹³

¹³ DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2, s. 227.

Pokud by společnost tvořila rezervy na mzdy a dovolenou, musela by při prvním převodu hodnotu těchto rezerv připočítat k hodnotě závazků vůči zaměstnancům. Společnost tyto rezervy netvořila, a proto bude metodika převodu mezi položkami předvedena na smyšlených hodnotách. Pokud by společnost tvořila rezervy na mzdy ve výši 35 tis. Kč, převod mezi položkami by vypadal následovně.

Tab. 4.22. Závazky vůči zaměstnancům – metodika převodu v tis. Kč

| Položka rozvahy | ČÚL |
|---|-------------|
| Rezervy | 100 |
| Položka výkazu o finanční pozici | IFRS |
| Rezervy | 75 |
| Závazky vůči zaměstnancům | + 35 |

Zdroj: vlastní zpracování

4.3.4 Sociální fond (fond odměn)

Společnost nevytváří sociální fond. Z tohoto důvodu není tato problematika předmětem prvního převodu. Sociální fond je dle ČÚL součástí vlastního kapitálu. Nicméně IFRS pohlíží na sociální fond, jako na závazek vůči zaměstnancům, tedy cizí zdroj. Při prvním převodu by došlo k pouhému přesunu mezi položkami pasiv.

4.4 Výkaz o finanční pozici dle IFRS

Název účetní jednotky: Elspol spol. s.r.o.

Právní forma : Společnost s ručením omezeným

Sídlo : Mírová 563, 739 31 Řepiště

Předmět podnikání : Elektrické instalace

Typ výkazu : Individuální výkaz o finanční pozici

Vykazovací měna : Kč

Rozvahový den : 31.12.2011

Výkaz o finanční pozici dle IFRS k 31.12.2011

| | |
|-------------------------------------|---------------|
| AKTIVA | 2011 |
| AKTIVA CELKEM | 87 080 |
| Dlouhodobá aktiva | 47 855 |
| Pozemky, budovy a zařízení | 44 844 |
| Investice do nemovitostí | 409 |
| Dlouhodobé pohledávky | 2 398 |
| Ostatní dlouhodobá aktiva | 204 |
| Krátkodobá aktiva | 39 225 |
| Zásoby | 13 575 |
| Obchodní pohledávky | 22 082 |
| Ostatní krátkodobá aktiva | 350 |
| Pohledávky z daně z příjmů | 2 253 |
| Peníze a peněžní ekvivalenty | 965 |
| PASIVA | 87 080 |
| Cizí zdroje | 46 932 |
| Dlouhodobé závazky | 4 063 |
| Obchodní závazky | 3 093 |
| Ostatní závazky | 100 |
| Odložená daň | 870 |
| Krátkodobé závazky | 42 869 |
| Obchodní závazky | 19 856 |
| Závazky z daně z příjmů | 1 046 |
| Ostatní závazky | 4 063 |
| Krátkodobé finanční závazky | 17 904 |
| Vlastní kapitál | 40 148 |
| Základní kapitál | 10 331 |
| Rozdíly z přecenění a ostatní fondy | 836 |
| Kumulované zisky | 38 989 |
| Zisk/ztráta běžného období | - 10 008 |

Zdroj: vlastní zpracování

4.5 Výsledovka dle IFRS

Název účetní jednotky: Elspol spol. s.r.o.

Právní forma : Společnost s ručením omezeným

Sídlo : Mírová 563, 739 31 Řepiště

Předmět podnikání : Elektrické instalace

Typ výkazu : Individuální výkaz zisků a ztrát

Vykazovací měna : Kč

Rozvahový den : 31.12.2011

Výsledovka dle IFRS za období 1.1.2011 - 31.12.2011

| TEXT | Sledované období |
|----------------------------------|------------------|
| Ostatní výnosy | 114 775 |
| Spotřeba materiálu a surovin | 33 526 |
| Změna stavu zásob vlastní výroby | - 5 246 |
| Aktivace | - 330 |
| Ostatní náklady | 57 230 |
| Odpisy | 9 799 |
| Náklady na zaměstnance | 28 184 |
| Provozní zisk | - 8 387 |
| Zisk z kurzových rozdílů | 13 |
| Finanční výnosy | 24 |
| Finanční náklady | 904 |
| Zisk před zdaněním | -9 255 |
| Daňové náklady | - 754 |
| Ztráta za běžné období | - 10 008 |

Zdroj: vlastní zpracování

Výsledovka dle IFRS má oproti výkazu zisků a ztrát sestaveném dle ČÚL mnohem jednodušší podobu a formu. Tak jak tomu bylo u rozvahy, tak i v případě nákladů a výnosů povolují IFRS agregovat jednotlivé položky. Nejvíce agregovaných položek obsahují položky ostatní výnosy a ostatní náklady. V tomto výkaze se finanční výsledek hospodaření nevykazuje samostatně a taktéž se zde nevykazuje mimořádný výsledek hospodaření.

4.6 Úpravy výkazů spojené s přechodem na IFRS

Již při prvním pohledu na výkaz o finanční pozici či výsledovku dle IFRS je vidět významný rozdíl oproti účetním výkazům sestavovaným dle ČÚL. Výkazy dle IFRS se vyznačují větší přehledností, srozumitelností a v porovnání s tuzemskými výkazy obsahují mnohem méně položek. Jak již bylo výše zmíněno, výkazy dle IFRS mají méně položek, protože IFRS povolují agregovat jednotlivé položky výkazů.

Rozvaha - výkaz o finanční situaci – Aktiva

Dlouhodobá aktiva

- a) Pozemky budovy a zařízení – tato položka zahrnuje veškerý dlouhodobý majetek vyjma hodnoty připadající na investici do nemovitosti. Investice do nemovitostí musí být ve výkaze dle IFRS vykázány samostatně (viz kapitola 4.2.3).
- b) Dlouhodobé pohledávky – jedná se o hodnotu dlouhodobých pohledávek uvedenou v rozvaze dle ČÚL (2 398 tis.)
- c) Ostatní dlouhodobá aktiva – jedná se o náklad příštího období, k jehož realizaci dojde za déle než jeden rok (viz 4.2.6)

Krátkodobá aktiva

- d) Zásoby – zůstávají nezměněny
- e) Obchodní pohledávky – v této položce jsou zahrnuty pohledávky z obchodních vztahů (20 905 tis.), krátkodobé poskytnuté zálohy (203 tis.), dohadné účty aktivní (408 tis.) a jiné pohledávky (566 tis.).
- f) Ostatní krátkodobá aktiva – zahrnují částky připadající k časovému rozlišení (viz kapitoly 4.2.6 a 4.2.7)
- g) Pohledávky z daně z příjmů – standard IAS 1 vyžaduje vykazovat tuto položku samostatně (2 253 tis.)
- h) Peníze a peněžní ekvivalenty – se rovnají hodnotě krátkodobého finančního majetku dle ČÚL (965 tis.)

Rozvaha - výkaz o finanční situaci – Pasiva

- a) Vlastní kapitál - v této oblasti nedochází při prvním převodu k žádnému agregování či rozdělování jednotlivých položek

- b) Dlouhodobé obchodní závazky - jsou rovny závazkům z obchodních vztahů dle ČÚL (3 093 tis.)
- c) Ostatní dlouhodobé závazky: jsou rovny jiným závazkům dle ČÚL (100 tis.)
- d) Odložená daň - tato položka je rovna položce „odložený daňový závazek“ dle ČÚL. Hodnota této položky se navýšila o 786 tis. (viz tabulka č. 4.12).
- e) Krátkodobé obchodní závazky – jsou ekvivalentem položky závazků z obchodních vztahů (19 856 tis.)
- f) Závazky z daně z příjmů -standard IAS 1 vyžaduje vykazovat tuto položku samostatně (1 046 tis.)
- g) Ostatní krátkodobé závazky – zahrnují závazky ke společníkům (1 629 tis.), zaměstnancům (1 065 tis.), závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění (596 tis.) a krátkodobé přijaté zálohy (306 tis.). Dále zahrnují hodnoty připadající na výdaj příštího období (255 tis.) a hodnotu dohadného účtu pasivního (212 tis.).
- h) Krátkodobé finanční závazky – jsou ekvivalentem bankovních úvěrů a výpomoci dle ČÚL (17 904 tis.)

Popis provedených úprav indikuje, že výkaz o finanční pozici je striktně rozdělen na krátkodobé a dlouhodobé položky. Vyžaduje samostatné vykazování pohledávek či závazků z titulu běžných daní. Standard IAS 1 dále nepovoluje samostatně vykazovat hodnoty související časovým rozlišením a dohadné účty aktivní či pasivní. Tyto hodnoty se projevují v ostatních nákladech či závazcích.

Výsledovka

- a) Ostatní výnosy – tato položka je agregací položek: tržby za prodej vlastních výrobků a služeb (111 504 tis), ostatní provozní výnosy (2 190 tis.), zisk z prodeje dlouhodobého majetku ($1\,390 - 721 = 669$ tis.), zisk z prodeje materiálu ($503 - 103 = 400$ tis.) a úroků za pozdní platby (12 tis.)
- b) Spotřeba materiálu a surovin – je ekvivalentem položky spotřeba materiálu a energie dle ČÚL
- c) Změna stavu zásob vlastní výroby – přesun položky z provozních výnosů do oblasti provozních nákladů (- 5 246 tis.)
- d) Aktivace - přesun položky z provozních výnosů do oblasti provozních nákladů (- 330 tis.)

- e) Ostatní náklady – jsou agregací položek: služby (54 425 tis.), daně a poplatky (1 233 tis.), ostatní provozní náklady (1 161 tis.), změna stavu rezerv a opravných položek (147 tis.), sumy mimořádných nákladů a výnosů (39 tis.) a částky připadající k bankovním poplatkům (225 tis.)
- f) Odpisy – jsou ekvivalentem položky s názvem odpisy DNM a DHM
- g) Náklady na zaměstnance – jsou ekvivalentem položky osobní náklady dle ČÚL (28 184 tis.)

Výsledovka dle IFRS má oproti výkazu zisků a ztrát sestaveném dle ČÚL mnohem jednodušší podobu a formu. Tak jak tomu bylo u rozvahy, tak i v případě vykazování nákladů a výnosů povolují IFRS agregovat jednotlivé položky. Nejvíce agregovaných položek obsahují položky ostatní výnosy a ostatní náklady. V tomto výkaze se finanční výsledek hospodaření nevykazuje samostatně a taktéž se zde nevykazuje mimořádný výsledek hospodaření.

4.7 Shrnutí

V předchozích podkapitolách byla naznačena metodika převodu vybraných účetních položek, na které se bude muset účetní jednotka při prvním převodu nejvíce zaměřovat a jejichž rozdílný pohled na vykazování nejvýznamnější měrou ovlivní konečnou podobu účetních výkazů. Při provedené analýze bylo zjištěno, že v oblasti majetku této společnosti dojde k největším změnám ve vykazování DDM, významných náhradních dílů a komponentního odepisování. IFRS mají na vykazování těchto aktiv jiný pohled než ČÚL. V těchto oblastech byl ukázán postup při prvním převodu a následný vliv na položky účetních výkazů. Pro větší přehlednost bylo při převodu DDM uvažováno jen s majetkem pořízeným v roce 2011. V dalších oblastech byl vybrán pouze jeden případ, na kterém byly demonstrovány kroky související s převodem daných položek.

Z analýzy vyplynulo, že rozdílný pohled na majetek dle IFRS významnou měrou navýšil celkovou hodnotu aktiv společnosti a zvýšil čistý zisk účetní jednotky za vykazované období. Výše zmíněné úpravy navýšily hodnotu aktiv o 4 137 tis. a došlo ke zvýšení výsledku hospodaření o 3 424 tis. Rozdíl v hodnotě 713 tis. byl způsoben rozdílem mezi účetními odpisy dle IFRS a ČÚL do roku 2010 (73 tis. viz kapitola č. 4.2.5) a odloženou daní (- 786 tis. viz tabulka č. 4.12). IFRS tedy požadují, aby byl výše zmíněný majetek vykazován jako

dlouhodobý, z čehož vyplývá, že při převodu musí nejprve dojít k odúčtování celkových nákladů, které byly vynaloženy na pořízení daného aktiva. Tento krok razantním způsobem snižuje hodnotu provozních nákladů. Hodnota provozních nákladů se zvýší pouze o účetní odpis daného majetku připadající k účetnímu období. Tento způsob vykazování na rozdíl od ČÚL ovlivňuje hodnotu účetních výkazů rovnoměrně po celou dobu životnosti daného aktiva. V další části byly analyzovány položky časového rozlišení, které se dle IFRS samostatně nevykazují. Účty časového rozlišení byly zkoumány s důrazem na krátkodobost a dlouhodobost jednotlivých položek. V nákladové a výnosové oblasti došlo k podrobné analýze kurzových zisků a ztrát, mimořádných nákladů a výnosů a výnosových úroků.

Výsledky této analýzy vytvořily půdu pro sestavení účetních výkazů dle IFRS. Tyto výkazy byly sestaveny v souladu s metodickou pomůckou pro auditory připravující účetní závěrku podle IFRS, která je vydávána Komorou auditorů ČR (viz seznam literatury).

Společnost by se měla při prvním převodu nejvíce zaměřit na celkové posouzení svého majetku. V této oblasti byly spatřeny největší rozdíly mezi posuzovanými účetními systémy. Při tvorbě diplomové práce jsme se postupně ztotožnili s názorem kritiků ČÚL. Rozvaha sestavená podle českých účetních předpisů má horší vypovídací schopnost než výkaz o finanční pozici sestavený v souladu IFRS. Největší problém byl spatřen v podhodnocování aktiv ze strany ČÚL. Výkaz o finanční pozici sestavený dle IFRS bude mít za stejné účetní období nepochybně větší hodnotu celkových aktiv než rozvaha sestavená dle ČÚL (důvody byly vysvětleny dříve). Hlavní výhoda IFRS tedy spočívá ve snaze zachycovat všechny majetek, který přináší účetní jednotce ekonomický prospěch.

Společnost by se dále při prvním převodu měla zaměřit na posouzení ocenění svých zásob. Společnost evidovala k rozvahovému dni zásoby v celkové výši 13 575 tis. Kč. K těmto zásobám nebyly tvořeny žádné účetní opravné položky. Podle mého názoru je nepravděpodobné, aby byla tržní hodnota všech zásob stejná jako jejich účetní hodnota.

IFRS jsou v oblasti oceňování zásob mnohem důkladnější, protože při oceňování zásob využívají koncept čisté realizovatelné hodnoty. Tento koncept spočívá v porovnání účetní hodnoty (pořizovací cena) a čisté realizovatelné hodnoty. Čistá realizovatelná hodnota je prodejní cena v běžném podnikání snižena o náklady na dokončení a náklady nutné k uskutečnění prodeje. Jedná se tedy o čistou částku, kterou účetní jednotka získá z prodeje zásob. K ocenění zásob se dle IFRS použije cena, která je nižší z těchto dvou hodnot. Na základě výše uvedených skutečností bylo vydedukováno, že na rozdíl od hodnoty dlouhodobého majetku, bývá hodnota zásob v podmínkách ČÚL obvykle nadhodnocována.

5 Závěr

Celá řada účetních jednotek, které uvažují o přechodu na IFRS disponuje mylnou představou, že přechod na IFRS je pouhým formálním administrativním úkonem, k jehož realizaci není potřeba mnoho času a velkého pracovního úsilí. Nicméně opak je pravdou a účetní jednotky, které se připravují na první přechod na IFRS si musí na tento proces vyčlenit čas a nemalé finanční prostředky. I když bude účetní jednotka nucena vynaložit pro první převod určitou finanční sumu, tak se jí s největší pravděpodobností tato investice v budoucnu vrátí.

Společnost bude muset vynaložit finanční prostředky nejméně na nákup účetního programu, který by účtoval v souladu s IFRS. Další náklady budou souviset se zaškolením zaměstnanců. Firma by si na tento úkol s největší pravděpodobností najala externí specializovanou společnost. Největšími odborníky v této oblasti jsou společnosti patřící do tzv. velké čtyřky.

I přes tyto nutně vynaložené náklady je vysoce pravděpodobné, že převod na IFRS přinese společnosti v budoucnu výhody. Implementace IFRS vylepší konkurenceschopnost a pomůže společnosti ke zlepšení pozice v tuzemských výběrových řízeních. Společnost výrazným způsobem zvýší i své šance na úspěch v zahraničních výběrových řízeních. Je běžné, že účetní závěrka sestavená v souladu s IFRS slouží jako vstupenka do těchto výběrových řízení. Pro zahraniční uživatele bude společnost čitelnější a porovnatelnější s ostatními subjekty. Další výhoda je spatřována ve větší šanci na získání bankovního úvěru, který bude nutný k rozšíření stávajícího sídla společnosti.

Osobně si myslím, že pokud by celosvětový proces harmonizace pokračoval stávajícím tempem, jeho logickým vyústěním by byla povinnost implementace i pro společnosti, které nejsou emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v kterémkoliv členském státě Evropské unie. Otázkou pouze zůstává, za jak dlouhé období tato situace nastane. I na základě tohoto názoru se domnívám, že přechod na IFRS by byl pro společnost správným krokem a v budoucnu by jí mohl přinést vítanou konkurenční výhodu.

Cílem diplomové práce bylo v podmínkách konkrétní společnosti analyzovat rozdíly ve vykazování vybraných položek, které nastávají při prvním převodu na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Vzniklé rozdíly byly dále zohledněny při následném

sestavení výkazu o finanční pozici a výsledovky podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Cíl diplomové práce byl splněn.

Výstupy této diplomové práce by měly sloužit jako metodická pomůcka pro účetní jednotku, která začíná uvažovat o převodu na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.

Seznam použité literatury

Tištěná literatura

1. DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2.
2. FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy. 5. vyd. Ostrava: KEY Publishing, 2012. 174 s. ISBN 978-80-7418-143-6.
3. HAKALOVÁ, Jana. Účetní závěrka a auditing. 1. vyd. Brno: Tribun EU, 2010. 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9.
4. JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.
5. KRUPOVÁ, Lenka. IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. 1. vyd. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
6. RYNEŠ, Petr. Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2012. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 1096 s. ISBN 978-80-7263-714-0.
7. TEAM OF AUTHORS. Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards, 2012. 1 067 s. ISBN 978-0-470-92399-3.
8. TPA Horwath Notia Audit. Podvojný účetnictví 2011. 18. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2011. 224 s. ISBN 978-80-247-73807-9.
9. VOJÁČKOVÁ, Helena a Radka LOJA. Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek. 1.vyd. Praha: BILANCE, 2005. 325. s. ISBN 80-86371-48-4.

Zákony a vyhlášky

10. Vyhláška Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů.
11. Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník ve znění pozdějších předpisů.
12. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
13. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
14. Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
15. Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník ve znění pozdějších předpisů.

Elektronické příspěvky

16. Deloitte [online]. 2010 [cit. 2013-02-03]. IFRS do kapsy. Dostupné z WWW: <<http://www.deloitte.com>>.
17. Metodická pomůcka pro audit společností připravujících účetní závěrku podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) [online] 2011, [cit. 2013-03-20]. Dostupný z WWW: < <https://www.kacr.cz>>.
18. Přehled rozdílů mezi IFRS a ČÚL. [online] 2011, [cit. 2013-02-12]. Dostupný z WWW: < <https://www.mfcr.cz>>.

Seznam zkratek

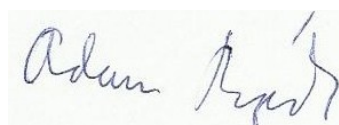
| | |
|------|--|
| DZC | daňová zůstatková cena |
| ČNB | Česká národní banka |
| ČÚL | česká účetní legislativa |
| ČÚS | české účetní standardy |
| DDM | drobný dlouhodobý majetek |
| DM | dlouhodobý majetek |
| IASB | Rada pro mezinárodní účetní standardy |
| IASC | Výbor pro mezinárodní účetní standardy |
| IFRS | Mezinárodní standardy účetního výkaznictví |
| NM | nehmotný majetek |
| ÚZC | účetní zůstatková cena |
| VH | výsledek hospodaření |
| ZÚ | Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví., ve znění pozdějších předpisů |

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou (bakalářskou) práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 26. dubna 2013



.....
Bc. Adam Repák

Seznam příloh

1. Rozvaha a výkaz zisků a ztrát Elspol spol. s.r.o. k 31.12.2011
2. Seznam platných IAS/IFRS k 1. lednu 2013
3. Seznam Českých účetních standardů pro podnikatele